

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

João Nuno Oliveira de Sousa Macedo

A perceção dos gestores sobre a manipulação da informação financeira

A perceção dos gestores sobre a manipulação da informação financeira

João Nuno Oliveira de Sousa Macedo

ISCAC | 2020

Coimbra, outubro de 2020



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

João Nuno Oliveira de Sousa Macedo

A perceção dos gestores sobre a manipulação da informação financeira

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Gestão Empresarial**, realizado sob a orientação da Professora Doutora Fernanda Cristina Pedrosa Alberto e coorientação do Professor Doutor Alexandre Miguel Fernandes Gomes da Silva.

Coimbra, outubro de 2020

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer o apoio incondicional dos meus pais que, desde o início desta longa viagem, fizeram tudo ao seu alcance para que conseguisse atingir os meus objetivos, não só para a realização deste trabalho, mas durante todo o percurso acadêmico.

Em segundo lugar, gostaria de deixar uma palavra especial de agradecimento ao meu irmão, que me acompanhou em todo este processo e sempre me transmitiu força e inspiração para ser melhor.

À Professora Doutora Fernanda Alberto, pelo seu rigor, disponibilidade, pelo saber que transmitiu, pela paciência e dedicação ao longo deste ano. Foi um privilégio ter a oportunidade de trabalhar consigo.

Ao Professor Doutor Alexandre Silva, pela disponibilidade, dedicação, conhecimentos e sugestões, que muito contribuíram para a realização deste trabalho.

Por fim, mas não menos importante, agradeço o imprescindível apoio a toda a minha família e amigos. Sem o seu contributo, este estudo não poderia ter sido realizado.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo conhecer a percepção dos gestores sobre a manipulação da informação financeira. Ao contrário da problemática da manipulação da informação financeira, o estudo das percepções sobre a manipulação permanece sendo uma área menos investigada, não tendo sido identificados outros estudos em Portugal.

Neste sentido, o presente trabalho aborda a relação existente entre diversas variáveis de cariz individual, com a percepção dos gestores das “PME Excelência 2018”. O estudo concentrou-se em cinco variáveis individuais - idade, género, formação, experiência profissional e ideologia ética - de forma a averiguar qual o respetivo impacto na postura (mais liberal ou conservadora) dos inquiridos.

Para o efeito, foi realizada uma revisão de literatura e elaborado um questionário baseado no estudo de Bruns e Merchant (1990), com adaptações decorrentes de diversos estudos posteriores e da realidade portuguesa.

O questionário distribuído contém cenários relacionados com diferentes situações de manipulação, para serem classificados em uma escala de quatro pontos de Likert, como prática ética (1) até prática totalmente antiética (4), bem como o “*Ethics Position Questionnaire*” a fim de determinar os níveis de idealismo e relativismo dos inquiridos.

Para a análise e discussão dos resultados, e de modo a permitir uma melhor perspetiva comparativa, foram recolhidos os resultados de outros estudos que utilizaram o mesmo questionário de Bruns e Merchant (1990), tendo-se averiguado que classificações médias desta investigação, embora muito semelhantes, foram ligeiramente superiores às classificações dos restantes estudos. Os resultados sugerem que os conceitos de ideologia ética (idealismo e relativismo) influenciam as respostas às questões concretas e à sua interpretação.

Palavras-chave: ética; manipulação de resultados; qualidade da informação financeira; percepção sobre a manipulação.

ABSTRACT

This thesis aims to study the managers' perception of the manipulation of financial information. Contrary to the problem of manipulating financial information, the study of perceptions about manipulation remains a less investigated area, with none identified in Portugal.

In this sense, the present work addresses the relationship between some variables of an individual nature, with the perception of the managers of “PME Excelência 2018”. The study focused on five individual variables - age, gender, training, professional experience and ethical ideology - in order to ascertain what the respective impact was on the posture (more liberal or conservative) of the respondents.

For this purpose, a literature review was carried out and a questionnaire was elaborated based on the study by Bruns and Merchant (1990) with adaptations resulting from several later studies and the Portuguese reality.

The distributed questionnaire contains scenarios related to different situations of manipulation, to be classified on a four-point Likert scale, as ethical practice (1) until totally unethical practice (4), as well as the “Ethics Position Questionnaire” in order to determine respondents' levels of idealism and relativism.

For the analysis and discussion of the results, and in order to allow a better comparative perspective, the results of other studies that used the same questionnaire of Bruns and Merchant (1990) were collected, having been verified that average classifications of this investigation, although very similar, were slightly higher than the ratings of the other studies. The results suggest that the concepts of ethical ideology (idealism and relativism) influence the answers to concrete questions and their interpretation.

Keywords: ethics; result manipulation; quality of financial information; perception about manipulation.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 Revisão de literatura	3
1.1 Informação financeira.....	3
1.1.1 Características qualitativas.....	4
1.1.2 Importância para a tomada de decisão.....	8
1.2 Manipulação da informação financeira	9
1.2.1 Conceitos relacionados com a manipulação da informação financeira.....	9
1.2.2 Distinção entre manipulação e fraude contabilística.....	12
1.2.3 Percepção sobre a manipulação da informação financeira	13
1.3 Ética.....	16
1.3.1 Idealismo e relativismo.....	18
1.3.2 Julgamentos éticos e determinantes relacionados com as percepções éticas.....	22
2 Estudo empírico.....	25
2.1 Metodologia de investigação e amostra	25
2.2 Análise e tratamento dos dados.....	27
2.3 Análise dos resultados e discussão.....	38
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52
APÊNDICES.....	61
APÊNDICE 1. QUESTIONÁRIO	62

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Principais características qualitativas da informação financeira no SNC.....	6
Tabela 2: Definições de ética.....	18
Tabela 3: Classificação "two-by-two" de ideologia ética.....	21
Tabela 4: Caracterização dos inquiridos.....	30
Tabela 5: Pontuações de ideologia ética.....	38
Tabela 6: Teste ANOVA - Comparação de idade.....	39
Tabela 7: Teste ANOVA - Comparação de género	40
Tabela 8: Teste ANOVA - Comparação da formação	41
Tabela 9: Idealismo por formação.....	42
Tabela 10: Teste ANOVA - Comparação da experiência profissional	43
Tabela 11: Correlações.....	44
Tabela 12: Distribuição das classificações médias de estudos que usaram o inquérito de Bruns e Merchant (1990).....	46

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Frequências - Cenário 1	31
Gráfico 2: Frequências - Cenário 2	32
Gráfico 3: Frequências - Cenário 3	33
Gráfico 4: Frequências - Cenário 4	34
Gráfico 5: Frequências - Cenário 5	35
Gráfico 6: Frequências - Cenário 6	36
Gráfico 7: Frequências - Cenário 7	37
Gráfico 8: Frequências - Cenário 8	37

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

ISA- *International Standards on Auditing*

MIF – Manipulação da Informação Financeira

PME – Pequenas e Médias Empresas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

INTRODUÇÃO

A Manipulação da Informação Financeira (MIF) é uma realidade que, apesar de não ser recente, continua a permanecer atual e presente em vários estudos.

A flexibilidade permitida pelo normativo contabilístico e o contexto económico e legal português, fortemente caracterizado por empresas de pequena e média dimensão (PME) que estão muito dependentes de endividamento bancário, podem conduzir a uma prática de manipulação (Chaves, 2016).

Esta liberdade oferecida aos gestores de escolher entre políticas contabilísticas, de realizar estimativas e de se basear em juízos de valor aquando do reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras, abre caminho para a manipulação de resultados contabilísticos.

A percepção sobre a MIF tende a variar conforme o padrão ético de cada indivíduo. Desde a década de 1980, o conceito de ética presente no contexto empresarial é visto como objeto de estudo provocativo e desafiador para os investigadores. Nos últimos anos, ocorreram escândalos de comportamento antiético e corrupção, relacionados com empresas que eram ícones de sucesso (e.g. Arthur Andersen, Enron, WorldCom), que agora espelham imagens de ganância e falta de ética (Karassavidou & Glaveli, 2006)

A ética tornou-se o burburinho do universo empresarial, um mundo complexo de negócios que ainda está a sofrer efeitos de desaceleração económica. Consequentemente, as empresas encontram-se com dificuldade em sobreviver e ser lucrativas, tendência que coloca uma pressão elevada sobre a forma em que são geridas as práticas das organizações (Johannes *et al*, 2014).

Assim, e como o próprio título deste trabalho permite antever, este estudo procura conhecer a percepção dos gestores sobre a MIF. Desse modo, o estudo recai sobre a opinião dos gestores das “PME Excelência 2018”, com o propósito de verificar de que forma a

idade, género, formação, experiência profissional e a ideologia ética de cada indivíduo pode influenciar os seus julgamentos éticos.

O presente trabalho encontra-se organizado em dois capítulos principais. O primeiro está dedicado à revisão de literatura que, partindo de contributos teóricos relevantes, integra três subcapítulos. O segundo, também composto por três subcapítulos, descreve a investigação empírica assente na metodologia por questionário, que foi aplicado aos gestores das PME em Portugal, consideradas como “PME Excelência 2018”, enunciando-se os resultados e respetiva discussão.

No primeiro subcapítulo aborda-se os diferentes temas relacionados com a informação financeira, salientando as suas características qualitativas, bem como a sua importância para as decisões de natureza económica e financeira.

O segundo subcapítulo apresenta uma revisão do conceito de MIF, onde se estabelece a sua noção, qual a diferença comparativamente à fraude contabilística e ainda uma análise quanto à percepção dos gestores sobre esse tipo de práticas.

O terceiro subcapítulo debruça-se sobre o conceito de ética, incluindo a noção de ideologia ética relacionada com os níveis de idealismo e relativismo dos indivíduos, bem como a influência dos determinantes demográficos, como a idade, género, formação e experiência profissional, na ideologia e julgamentos éticos.

O segundo capítulo deste trabalho, de carácter eminentemente prático e demonstrativo, contém o estudo empírico, desenvolvido com apoio na revisão de literatura prévia, e que visa conhecer a percepção dos gestores sobre a MIF. Para tal, elaborou-se um inquérito que foi enviado aos gestores das “PME Excelência” no ano de 2018. Também se descrevem as ferramentas e os procedimentos estatísticos utilizados no processo de análise e tratamento de dados e enunciam-se e discutem-se os resultados obtidos.

Por fim, são apresentadas as principais conclusões, referidas as limitações do presente trabalho e deixa-se em aberto algumas sugestões que suscitam interesse para uma investigação futura.

1 Revisão de literatura

Neste capítulo realiza-se uma revisão de literatura sobre o tema deste trabalho, a fim de obter um conhecimento mais aprofundado do mesmo e a justificação da pertinência do estudo, que se irá dividir em três subcapítulos. No primeiro aborda-se os conceitos principais da informação financeira, as suas características qualitativas e a devida importância que tem no processo de tomada de decisão. De seguida é revisto o conceito de MIF, onde se realiza a distinção entre manipulação e fraude contabilística, a identificação das determinantes do comportamento de manipulação de resultados e ainda é efetuado uma análise aos conceitos relevantes relativos à percepção dos gestores sobre esse tipo de práticas. O terceiro subcapítulo reserva-se para uma das questões centrais do projeto: ética e seus julgamentos. Neste último subcapítulo é apresentada a definição e exploração da ideologia ética dos indivíduos, assim como uma síntese de vários estudos e as suas respetivas conclusões sobre esta questão fulcral.

1.1 Informação financeira

Com a globalização dos mercados, perante um ambiente empresarial cada vez mais competitivo, onde os *stakeholders*¹ possuem níveis elevados de conhecimento, as empresas necessitam de informação financeira com elevada qualidade e competência (Santos, 2017).

Para se abordar o conceito de informação financeira, torna-se necessário estabelecer a sua conexão com as demonstrações financeiras. De acordo com o parágrafo 12 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o objetivo principal das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação sobre a posição financeira (balanço), o desempenho (demonstração dos resultados) e todas as respetivas alterações

¹ São os destinatários interessados da informação financeira, mais especificamente, os investidores, os financiadores, os trabalhadores, os fornecedores e outros credores, a administração pública e o público em geral.

na posição financeira de uma entidade, de modo a facilitar a tomada de decisões económicas dos utentes (*stakeholders*).

Neste sentido, a informação financeira deve “proporcionar informação útil ou relevante para as duas grandes finalidades”, a tomada de decisões e a prestação de contas (Juvé, 1993:697).

Considera-se informação financeira toda a informação preparada sobre as atividades financeiras de um indivíduo ou de uma organização (Rodrigues, 2018).

1.1.1 Características qualitativas

O reconhecimento da utilidade como um fator preponderante da informação financeira exige o esclarecimento acerca da qualidade dessa informação. Este tema, qualidade da informação financeira, tem vindo a ser objeto de vários estudos empíricos, sendo de realçar os *accruals* de Jones (1991).

Sublinhe-se que não existe uma definição universalmente aceite para o conceito de “qualidade”. O desmembramento do conceito torna possível a compreensão mais profunda do seu significado; por um lado, a informação financeira e, por outro, a qualidade associada à primeira (Martins, 2007).

Neste sentido, importa compreender a qualidade associada à informação financeira. A elaboração e o processo subjacente à informação integrante das demonstrações financeiras é regulado pelas normas contabilísticas e, deste modo, encontrar uma definição de “qualidade” nessas normas seria uma solução. No entanto, adotando essa via, não é possível encontrar uma definição direta de “qualidade” (da informação). Apesar das normas contabilísticas descreverem pressupostos, princípios e regras que orientam todo o processo contabilístico, não contemplam uma definição da qualidade da informação financeira.

Não obstante, os conceitos de “informação financeira” e “qualidade” encontram-se interligados na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC),

que apresenta as quatro características qualitativas principais das demonstrações financeiras:

1. Compreensibilidade
2. Comparabilidade
3. Relevância
4. Fiabilidade

Tabela 1: Principais características qualitativas da informação financeira no SNC

Relativo:	Características Qualitativas	Interpretação segundo a estrutura conceptual
Conteúdo da informação financeira	Fiabilidade	A informação é fiável quando está isenta de erros materiais e preconceitos
	Relevância	A informação é relevante quando influencia as decisões económicas dos utentes
Forma das demonstrações financeiras	Compreensibilidade	A informação deve ser rapidamente compreendida pelos utentes da informação financeira.
	Comparabilidade	Os utilizadores da informação financeira devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras no tempo e no espaço.

Fonte: Elaboração própria a partir de Freitas (2009)²

Estas características centradas no conteúdo (relevância e fiabilidade) e na forma (compreensibilidade e comparabilidade) visam cumprir o objetivo de utilidade para os vários utentes das demonstrações financeiras.

² Freitas, G. (2009). SNC – Estrutura Conceptual. Acedido em 20, setembro, 2020, em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/SNC%20-%20EstruturaConceptualDIS1409.pdf>.

Através da Estrutura Conceptual do SNC, procura-se compreender melhor estas características qualitativas da informação financeira. A informação apresentada nas demonstrações financeiras deve ser rapidamente compreensível para os utilizadores, pressupondo que os mesmos têm um razoável conhecimento das atividades económico-empresariais e da contabilidade e têm vontade de estudar a informação com razoável diligência.

Estando presente um mercado cada vez mais global e competitivo, verifica-se a necessidade de se fazer, de uma forma constante, comparações. Estas referem-se às demonstrações financeiras – relativas a uma entidade ou a diferentes entidades - ao longo do tempo, com o objetivo de se extrair conclusões sobre a posição financeira e do desempenho da(s) entidade(s). Desta forma os utentes da informação financeira podem identificar as verdadeiras similitudes e diferenças entre os factos económicos, porque estes foram agrupados, tratados e relatados da mesma forma, não estando escondidas ou simuladas dentro de métodos contabilísticos que não são comparáveis.

Mas, para além de compreensível e comparável, a informação financeira deve ser relevante. Considera-se relevante sempre que uma informação seja útil para a tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras, isto é, sempre que tenha prestado algum apoio na avaliação dos acontecimentos passados, presentes ou futuros ou na confirmação, ou correção, das suas avaliações passadas. Por outras palavras, qualquer informação que seja capaz de influenciar a tomada de decisão, é considerada como relevante.

Quanto à fiabilidade, uma informação é fiável se for digna de confiança pelos seus utentes. Para isso deve estar isenta de erros materiais e de preconceitos (juízos prévios) possibilitando aos mesmos a obtenção de uma representação fidedigna do que ela pretende representar. Uma demora indevida no relato financeiro pode pôr em causa a credibilidade da informação financeira, dada a necessidade de se relatar antes de serem conhecidos todos os aspetos de uma transação (Chaves, 2016).

Ainda sobre Estrutura Conceptual, destaca-se a tempestividade, cuja principal função é a disponibilização (por parte dos gestores) de informação confiável no período de execução de decisões. Uma demora inadequada na divulgação de informação pode, efetivamente, levar à perda de relevância da mesma.

1.1.2 Importância para a tomada de decisão

As demonstrações financeiras são um instrumento fundamental para os *stakeholders* na tomada de decisão. As decisões económicas dos seus utilizadores requerem uma avaliação da capacidade da entidade de gerar fluxos financeiros e do respetivo grau de certeza em que esses fluxos irão ser gerados. Neste sentido, uma vez que é possível avaliar a rendibilidade de uma entidade através das demonstrações financeiras, revela-se uma vez mais a preponderância associada à qualidade da informação financeira.

Para Gencia *et al.* (2016), a tomada de decisão é um processo de pensamento lógico, por parte de uma pessoa com poder legítimo de decisão, que procura preparar, gerir, implementar e controlar uma determinada decisão. De acordo com o mesmo, a informação financeira é considerada como fonte básica de inteligência, para auxiliar os utilizadores (internos e externos) ao lidar em entidades económicas.

Atualmente, os gestores são constantemente confrontados com a necessidade de tomar decisões, podendo, desse modo, afetar o futuro das organizações. Jordan *et al* (2012:101) afirmam que, sendo a informação financeira um “instrumento fundamental ao acompanhamento das atividades exercidas e dos recursos utilizados, a forma como os elementos são estruturados e organizados, influencia o conhecimento e, por conseguinte, as atitudes dos gestores”.

Sendo que as decisões geram impactos financeiros, urge a necessidade de prever situações futuras e de fazer comparações dos resultados reais atingidos com as metas inicialmente estabelecidas. Mukhametzyanoy e Nugayev (2016) referem a importância da informação financeira na tomada de decisão, afirmando que o principal objetivo do seu uso é o de

reduzir o grau de incerteza das decisões, e que, para isso, é essencial que a informação disponível, seja completa e confiável sobre a atividade da empresa.

Nas decisões financeiras, vistas como as mais importantes de uma organização para Frydman e Camerer (2016), a informação financeira assume um papel fulcral ao permitir às empresas informações precisas para suportarem as suas decisões (Amoako, 2013).

Santos (2014) reforça a importância da informação produzida através da contabilidade para o desenvolvimento das atividades empresariais. De facto, segundo Mihăilăa (2014), verifica-se esta relevância, uma vez que a contabilidade se assume como um ramo de apoio à gestão desde a fase de planeamento, tomada de decisão, de controlo e análise.

Nesta linha de raciocínio, também Iudícibus *et al.* (2005, citado por Santos, 2014:44), defende a “contabilidade como única ciência com capacidade para atingir os objetivos propostos, de forma contínua e com uma boa relação custo/benefício, através da sua técnica de captar, registar, acumular e comunicar informações contabilísticas.”

Assim, a informação financeira assume um papel extremamente importante para qualquer organização, onde a sua utilização precisa, relevante e oportuna integra um fator crítico na tomada de decisão (Santos, 2016), podendo esta ditar o sucesso ou insucesso da empresa (Passos, 2010).

1.2 Manipulação da informação financeira

Neste subcapítulo será analisado, partindo de contributos teóricos considerados relevantes, o conceito de MIF. Para tal, serão desenvolvidos os seguintes tópicos: (1) conceitos relacionados com a MIF; (2) distinção entre manipulação e fraude contabilística; (3) julgamentos éticos e determinantes relacionados com as percepções éticas.

1.2.1 Conceitos relacionados com a manipulação da informação financeira

A manipulação ou gestão de resultados, comumente identificada e denominada pelo seu termo em inglês *earnings management*, foi definida por Schipper (1989) como uma

intervenção do gestor na informação financeira a divulgar, com o objetivo de obter uma determinada vantagem.

Em português corrente, contextualizando esta problemática, surge a expressão de “contabilidade criativa” ou, mais frequente e vulgarmente adotada, manipulação ou gestão de resultados contabilísticos (Viana, 2009). Contudo, há autores que preferem o termo “gestão” pois consideram que espelha melhor o aproveitamento da flexibilidade existente nos princípios e normas contabilísticas, ao revés de “manipulação”, um termo mais abrangente que pode, como se analisará adiante, incluir alterações fraudulentas.

A problemática da manipulação de resultados contabilísticos tem sido objeto de estudo no meio académico desde há muitos anos, continuando, porém, a manter-se como um tema atual, pois a crescente divulgação de práticas manipuladoras de contas, em distintas vertentes, confere sempre pertinência e relevância ao tema. A informação objeto de manipulação contabilística não permite fazer uma correta avaliação do desempenho real de uma empresa, e esta dificuldade faz com que os investidores sejam induzidos em erro, podendo tomar decisões baseadas em informações menos verdadeiras e apropriadas (Beneish e Nichols, 2005).

A gestão de resultados ocorre devido à flexibilidade patente nos normativos contabilísticos, o que permite aos gestores fazer escolhas, à necessidade de realizar estimativas e de se basear em juízos de valor aquando do reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras. Na verdade, esta “arte” de manipular o resultado consiste em “pintar” a realidade patrimonial de uma empresa dentro da legalidade das normas contabilísticas e de relato financeiro, ora por via das opções (com intenção específica) ora por via da utilização de estimativas contabilísticas.

Para Moreira (2008), uma das principais particularidades da manipulação de resultados contabilísticos é o facto de esta não ser direta e imediatamente observável através de uma mera análise dos relatórios financeiros, reforçando-se a dificuldade, e segundo Mendes & Rodrigues (2007), em detetar estas práticas, especialmente quando bem executadas. De

facto, e de acordo com Marques & Rodrigues (2009), a manipulação de resultados materializa-se perante formas muito disfarçadas pelo que se torna particularmente difícil a sua deteção.

Em suma, a manipulação de resultados contabilísticos passa por ser um “processo em que deliberadamente, mas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, se fazem opções contabilísticas de modo a atingir um determinado nível de resultados” (Davidson *et al.*, 1987).

A manipulação contabilística, indo ao encontro de Beneish (2001), pode ser entendida através de duas perspetivas: a oportunista, onde a distorção da informação financeira por parte dos gestores irá prejudicar os investidores devido à ilusão provocada, e a perspetiva informativa, onde os gestores fornecem uma maior informação aos investidores.

Assim sendo, existem determinados procedimentos contabilísticos que podem ser considerados de duas maneiras distintas: como gestão de resultados, ou como conteúdos informativos (onde se procura reduzir a desarmonia de informação entre a gestão e os *stakeholders* através das opções contabilísticas). A avaliação aqui a ser feita depende da intenção da equipa de gestão que, como já mencionado, é muito difícil de se perceber (Viana, 2009).

No que concerne às determinantes do comportamento de manipulação de resultados, são inúmeros os motivos que levam os gestores a manipular a informação financeira. Neste contexto, a literatura realça as características relacionadas com o normativo contabilístico (onde o vazio normativo e a flexibilidade das normas podem incentivar a manipulação), e as características relacionadas com o ambiente empresarial (Mendes & Rodrigues, 2007).

Apesar da dificuldade na deteção, existem técnicas que tornam possível a investigação da manipulação da informação financeira, que, caso seja provada, pode trazer consequências bastante penalizantes para as empresas e para os gestores.

Em face do exposto, pode-se concluir que é de extrema importância que os investidores, credores, analistas e outros utentes das demonstrações financeiras, consigam detetar as práticas de manipulação contabilística o mais cedo possível, antes das tomadas de decisões, de maneira a evitarem surpresas negativas (Viana, 2009).

1.2.2 Distinção entre manipulação e fraude contabilística

O conceito de fraude não deve ser confundido com práticas de manipulação contabilística. Prevoo (2007) defende que a fraude é um conceito muito mais amplo do que a manipulação de resultados; de facto, sabe-se que práticas de fraude têm uma amplitude maior e que a sua deteção implica a intervenção de entidades com poder de supervisão e regulação.

Em termos genéricos, e segundo consta no dicionário, fraude é qualquer ato de má-fé praticado com objetivo de enganar ou prejudicar alguém, sendo um comportamento ilícito e punível por lei (Machado, 2000)³.

Já no meio empresarial, o conceito de fraude contempla inúmeras e diferentes definições. Para Lourenço e Sarmiento (2008), a manipulação ilegítima deriva de um ato intencional com o propósito de obtenção de benefícios ilegais ou ilícitos.

A *International Standard on Auditing* (ISA) 240, parágrafo 11, define a fraude como sendo “um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos entre gerência, encarregados de governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de propositados de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.”

A mesma norma (ISA 240) salienta que a principal diferença entre fraude e um erro, é a intenção com que uma ação é praticada, ou seja, é possível ocorrerem erros que foram causados por lapsos não intencionais.

³ Machado, J. P. (ed.). (2000). *Dicionário da Língua Portuguesa* (1ªed.).

Segundo Lopes de Sá e Hoog (2005, citado por Rodrigues, 2018), a fraude caracteriza-se como um ato enganoso cometido de forma planeada e pensada, com a finalidade de obter proveito, prejudicando os outros utilizadores.

Rodrigues (2018:14) afirma ainda que a “fraude é uma tentativa deliberada de omitir ou evidenciar indevidamente a informação financeira, bem como os factos materiais referentes à situação económico-financeira, levando os utilizadores a uma interpretação errada das demonstrações financeiras.”

No entanto, de acordo com Mulford e Comiskey (2002), nas situações em que são violados os princípios contabilísticos, é necessário ter em conta que para existir fraude é necessário distorcer a imagem da empresa de uma forma materialmente⁴ relevante.

A manipulação de resultados contabilísticos pode, então, ser vista de uma forma mais abrangente, onde são consideradas situações ilegítimas em que se violam os princípios contabilísticos geralmente aceites, que por sua vez, quando quebrados, podem indicar a presença de contabilidade fraudulenta (Dechow *et al*, 1996; Baralexis, 2004).

Face ao exposto, importa compreender a razão do normativo contabilístico permitir uma flexibilidade tão grande para a ocorrência de manipulação de resultados contabilísticos.

A resposta é dada por Healy e Wahlen (1999, citado por Vila, 2012:14), onde os autores afirmam que a “eliminação de flexibilidade das normas não é ótima (nem mesmo possível), mas também que uma flexibilidade ilimitada não é praticável, dada a necessidade de um certo grau de certeza e segurança.”

1.2.3 Percepção sobre a manipulação da informação financeira

Segundo Hamilton *et al.* (2018b), os gestores ponderam frequentemente de que forma o público no geral (incluindo os *stakeholders* mais próximos) pode percecionar o seu

⁴ A materialidade é uma divisão da relevância (característica qualitativa da informação financeira) que mede o impacto desta. Segundo o SNC, a informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciarem as decisões económicas dos utentes das demonstrações financeiras.

comportamento manipulador, preocupando-se assim com a possibilidade de essas práticas serem publicamente identificadas, causando danos destrutivos (como manchar a reputação e perder a confiança dos *stakeholders*). Os gestores podem sofrer pressões que incentivem à manipulação contabilística, seja por parte dos colegas de trabalho, seja dos acionistas ou até mesmo pressão de amigos e familiares.

Foi na década de noventa, do século passado, que Bruns e Merchant fizeram uma extraordinária pesquisa sobre a percepção de práticas de gestão de resultados, tema que até essa data era pouco abordado e estudado. Os autores concluíram que “a maioria dos gestores entrevistados dizem que não é errado fazer manipulação de resultados” (Bruns e Merchant, 1990: 22).

Estudos empíricos na área de ética empresarial demonstraram que a idade e o género foram considerados os preditores mais robustos das percepções éticas. Se, por um lado, diversas pesquisas (e.g. Conroy *et al.*, 2010; St. Pierre *et al.*, 1990; Emerson *et al.*, 2006) sugerem que os profissionais de contabilidade mais velhos foram associados a níveis mais baixos de aceitabilidade de práticas eticamente questionáveis. Por outro lado, Barnett, Bass e Brown (1994) não encontraram qualquer relação entre a idade e o julgamento ético.

Vários estudos indicam que os indivíduos do sexo feminino tendem a comportar-se de forma mais ética do que os homens. Conforme foi comprovado em diversas pesquisas empíricas (Conroy *et al.*, 2010; Emerson *et al.*, 2006; Franke, Crown, & Spake, 1997; St. Pierre *et al.*, 1990), as mulheres mostraram ser mais rígidas e menos tolerantes do que os homens, face a cenários eticamente questionáveis.

Em contraste, destaca-se a investigação de Clikeman *et al.* (2001), que tentou descobrir se género e origem (nacional ou não) influenciam as percepções dos alunos de contabilidade sobre a manipulação de resultados, com base em uma amostra de 115 estudantes de contabilidade (54 homens e 61 mulheres) de seis países diferentes (EUA, Hong Kong, Indonésia, Malásia, Singapura e Taiwan). Os resultados não confirmam que o género e a cultura afetem significativamente os julgamentos sobre a aceitabilidade ética

da manipulação de resultados.

Outros fatores, como a experiência profissional e a posição hierárquica, mostraram ser preditores controversos dos julgamentos éticos. No estudo de Ponemon (1990), onde foram questionados 52 profissionais de contabilidade, concluiu-se que os sócios e os gerentes (das empresas de auditoria) têm uma postura mais liberal, em comparação aos colaboradores com posições hierárquicas inferiores. Contrariamente, várias investigações comprovaram que a posição hierárquica tem influência na consciência ética dos indivíduos (Conroy *et al.*, 2010; Uyar *et al.*, 2015; Pflugrath *et al.* (2007). Os resultados sugerem que, à medida que a experiência e a posição hierárquica aumenta, os padrões éticos também se tornam mais altos e conservadores.

Para uma melhor compreensão sobre a maneira dos gestores perceberem a manipulação contábilística, o *Institute of Management Accountants* (IMA) realizou um estudo, que utilizou o de Bruns e Merchant (1990) como base. Nesse estudo, o IMA entrevistou 122 gestores (com cargos relativamente elevados) de empresas cotadas.

A primeira grande conclusão foi a de que eles (os entrevistados) achavam que a manipulação de resultados contábilísticos seria relativamente imoral, e não só não achariam eticamente correto como defenderam que seria culturalmente inaceitável. Não obstante o número de inquiridos não retratar uma amostra suficientemente grande, concluiu-se que a cultura de uma empresa tem capacidade de influenciar as percepções dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras. Isto significa que os gestores que trabalhavam em empresas menos éticas têm a percepção de que as práticas de manipulação contábilística são moralmente e culturalmente mais aceitáveis, ao invés dos que não trabalhavam em tal ambiente.

Apesar dos gestores assumirem que práticas manipuladoras sobre a informação contábilística são inaceitáveis, parece que muitos não eram conscientes das suas ações. Na verdade, a maioria deles utilizava métodos para gerir ganhos a curto prazo, que embora legais, não são eticamente corretos. Para muitos, e citando Bruns e Merchant

(1990:22), se “uma prática não é explicitamente proibida ou é apenas um pequeno desvio das regras, é uma prática ética, independentemente de quem possa ser afetado pela prática ou pelas informações que fluem dela”.

De um modo geral, a grande maioria dos gestores que se envolvem em práticas menos corretas tem uma compreensão incompleta das implicações dos seus atos. Bruns e Merchant (1990: 25) sugerem que “a chave para o comportamento moral é a obrigação de olhar além do interesse próprio e focar nas preocupações dos outros”.

1.3 Ética

A moralidade e as questões éticas nos negócios têm vindo a ser um tópico muito debatido e pesquisado. Como salientam Karassavidou e Glaveli (2006), a “ética fez renascer o interesse dos académicos e dos utilizadores de contabilidade no que diz respeito aos valores éticos e práticas de gestão de resultados”, reforçando ainda que a falta de comportamentos éticos por parte das empresas e dos gestores era algo real.

A definição do conceito de ética, que vem da palavra grega “ethos”⁵, envolve padrões bem fundamentados do que é considerado certo e errado, que determinam o que as pessoas devem ou não fazer (geralmente em termos de direitos, obrigações e justiça). Constitui, assim, o conjunto de valores e crenças pelo qual os indivíduos avaliam e julgam os comportamentos deles e dos outros.

Objeto de estudo moral, a ética avalia os costumes e, segundo Cordeiro (2003), as suas fontes tradicionais são sistemas de valores religiosos, filosóficos ou culturais e sociais. Muitos autores descreveram a ética como sendo um ramo da filosofia que se concentra em questões morais – distinguir o bem do mal, o justo do injusto, o moral do imoral

⁵ Palavra com origem grega, que significa “caráter moral”, frequentemente utilizada para descrever um conjunto de hábitos ou crenças que definem uma comunidade.

(Mujtaba, 2005; Quigley, 2008).

Para Almeida (2014), a ética assume-se como um conjunto de princípios e valores morais que defendem as ações e decisões de uma pessoa ou de um grupo de pessoas. Já outros autores, como Ferrel e Fraedrich (1991), definem ética nos negócios como os princípios e padrões morais que orientam o comportamento no mundo empresarial.

A tabela 2 apresenta algumas das muitas, e diferenciadas, definições do conceito de ética.

Tabela 2: Definições de ética

Autor(es)	Definição
Okafor (2011: 34)	Diretrizes morais que governam o bom comportamento.
Carolyn (1995: 22)	Obrigação moral, responsabilidade e justiça social.
Khomba e Vermaak (2012: 3511)	Conjunto de regras ou um código de comportamento que caracteriza o certo e o errado e que ajuda os indivíduos na diferenciação entre factos e crenças.
Sroka e Lőrinczy (2015:157)	Princípio moral que os indivíduos injetam nos seus processos de tomada decisão.
Windsor (2006:95)	Conjunto de princípios para seleccionar entre uma conduta certa ou errada.

Fonte: Elaboração própria.

As visões quanto a estes comportamentos (éticos) diferem, sendo várias as maneiras de conceber a subjetividade da ética. Este conceito materializa-se sob formas diferentes consoante a pessoa, as suas experiências, os seus valores, a sua cultura, entre muitos outros. É importante saber que, da mesma forma que os valores éticos divergem, também as percepções sobre a MIF, dos vários utentes da informação financeira, se podem diversificar (Rodrigues, 2018).

1.3.1 Idealismo e relativismo

A relação existente entre a ideologia ética, ou filosofia moral individual, e o julgamento moral tem sido um tópico frequentemente pesquisado desde o início do século passado. Forsyth (1980) desenvolveu um panorama bidimensional da filosofia moral para identificar os julgamentos éticos dos indivíduos; para o autor, a ideologia ética é interpretada como função de duas dimensões: o idealismo e o relativismo.

A primeira dimensão, a idealista, reflete a importância atribuída ao impacto das decisões de uma pessoa no bem-estar de outras pessoas. Os mais idealistas acreditam que as suas

ações devem ter sempre consequências positivas, procurando sempre fazer julgamentos morais de forma a não prejudicar terceiros (Tansey *et al*, 1994). O idealismo é uma crença pessoal em absolutos morais e concentra-se nas necessidades específicas dos indivíduos. Por outras palavras, indivíduos altamente idealistas acreditam que os fins nunca justificam os meios.

Ainda sobre a importância deste conceito idealista, Newstead *et al* (1996) consideram o idealismo como um fator crucial na previsão do comportamento ético, que se encontra em coerência com a opinião de Rawwas *et al* (2013) sobre o idealismo, onde os autores o descrevem como um determinante negativo da ação antiética.

Por outro lado, indo ao encontro da segunda dimensão, o relativismo, verifica-se que indivíduos altamente relativistas recusam em acreditar na existência de verdades morais absolutas, optando por acreditar que as ações morais dependem da natureza da situação e dos indivíduos envolvidos (Marques & Pereira, 2009). Num contexto relativista, os indivíduos adotam uma filosofia moral cética quando confrontados com dilemas éticos, recusando a formular ou confiar em princípios éticos universais. Uma vez mais, é enfatizada a premissa do relativismo como um determinante positivo do comportamento antiético.

Em alternativa à classificação dos indivíduos como idealistas ou relativistas, Forsyth (1980) avança com um conjunto de tipologias baseadas em ambas as dimensões, conforme se mostra na tabela 3.

Para o referido autor, indivíduos que mostram níveis altos de relativismo e idealismo são denominados situacionistas; estes acreditam que as suas ações devem gerar consequências positivas para todas as pessoas envolvidas, mas que os princípios éticos não são aplicáveis a todas as situações.

Os absolutistas, tal como os situacionistas, também se mostram idealistas. Apresentando níveis mais baixos de relativismo, eles acreditam que, para além da imperatividade na produção de consequências positivas a todos envolvidos, deve ser respeitado, ao mesmo

tempo, os absolutos morais. Marques & Pereira (2009:229) afirmam que eles – absolutistas- normalmente “tendem a ser muito rigorosos ao fazer julgamentos morais, especialmente se a ação prejudicar outros” ou quebrar os princípios morais universais.

Por sua vez, os subjetivistas mostram alto relativismo ao rejeitar princípios éticos. No entanto, não enfatizam a necessidade de causar efeitos positivos às pessoas envolvidas; para eles, uma ação que prejudica outros pode não ser antiética, visto que eles suportam o seu julgamento sobre o que pessoalmente ganham ou perdem (Marques & Pereira 2009; Forsyth, 1992; Barnett *et al.*, 1998).

No que respeita aos excepcionalistas, tratam-se de indivíduos que respeitam valores morais, mas que não crucificam a possibilidade de serem tomadas algumas ações com consequências negativas, isto é, não tendo necessariamente de ser condenadas. As exceções são baixas tanto no idealismo como no relativismo, mas eles estão dispostos a fazer exceções aos seus princípios morais, pois às vezes é necessário prejudicar alguém para beneficiar outros (Forsyth, 1992).

Tabela 3: Classificação "two-by-two" de ideologia ética

Ideologia ética	Dimensões	Abordagem ao julgamento mortal
Situacionistas	Relativismo alto Idealismo alto	Rejeitar princípios morais universais; advogar a análise pessoal de cada ato em cada situação.
Subjetivistas	Relativismo alto Idealismo baixo	Rejeitar princípios morais universais; basear julgamentos morais em valores e perspectivas pessoais.
Absolutistas	Relativismo baixo Idealismo alto	As ações de sentir são morais, desde que produzam consequências positivas, seguindo regras morais universais.
Excepcionalistas	Relativismo baixo Idealismo baixo	Sentir que a conformidade com as regras morais é desejável, mas são pragmaticamente abertos a exceções a esses padrões.

Fonte: Marques & Pereira (2009).

Os dilemas éticos subjacentes nos contextos empresariais são, cada vez mais, conteúdos de pesquisa desafiadores. Shakeel, Khan e Khan (2011: 59) definem ética nos negócios como “o reconhecimento e implementação de padrões de conduta comumente acordados que garantam que a empresa não impactará seus negativamente”.

Ahmad e Ramayah (2012) concluíram, no seu estudo empírico, que a ética e o lucro podem (e devem) funcionar juntos. No mesmo sentido, Rodrigues (2018) salienta a importância do reconhecimento da ética num contexto comercial, referindo ainda que as empresas devem continuar a praticar comportamentos éticos nos seus negócios.

Alguns autores, como Lax e Sebenius (1986: 11), relatam negociação como “um processo interativo, potencialmente oportunista, pelo qual duas ou mais partes, com algum conflito aparente, procuram um melhor resultado através de uma ação conjunta do que se a tomassem isoladamente”. No entanto, outros autores apresentam controversamente

argumentos diferentes. Por exemplo, Peppett (2002) defende que não existe negociação honesta, que a mentira e o engano estão patentes ao processo de troca.

Contextualizando com a ideologia ética, autores que se regem por uma orientação idealista, acreditam que regras morais (como a honestidade absoluta) podem estar presentes nos processos cognitivos da tomada de decisão e negociação (Provis, 2000; Reitz *et al.*, 1998).

Barnett, Bass e Brown (1994, citado por Marques & Pereira, 2009) realizaram um estudo empírico sobre a relação (potencialmente) existente entre o julgamento moral de práticas empresariais e a ideologia ética. Os autores argumentam que a ideologia ética é um fator justificativo dos julgamentos éticos quando as ações são classificadas altamente antiéticas, mas que, em cenários eticamente mais questionáveis, pode não ser uma variável tão importante na explicação das diferenças dos julgamentos éticos.

O idealismo dos gestores mostrou estar relacionado com os seus julgamentos éticos em 21 das 26 vinhetas utilizadas no estudo de Barnett et al. (1994), enquanto o relativismo não apresentou qualquer relação com nenhuma das vinhetas utilizadas. Esta relação causa-efeito da ideologia ética com os julgamentos éticos foi suportada por muitos autores, no entanto, algumas pesquisas reportam uma correlação contrária.

1.3.2 Julgamentos éticos e determinantes relacionados com as percepções éticas

Nas últimas décadas, a percepção e julgamento ético tem sido um tema bastante explorado pela investigação académica. É comumente reconhecido que, para além dos fatores individuais das pessoas, existem variáveis externas que afetam a tomada de decisão ética.

Nesta linha de raciocínio, Hunt e Vitell (2006) propõem um modelo teórico da ética do marketing (H-V), onde os autores sugerem quatro categorias de variáveis que afetam o processo de tomada de decisão: ambiente cultural, profissional, da indústria e organizacional.

Em essência, os resultados mostram que os gestores tendem a depender de fatores deontológicos e teleológicos ao fazer julgamentos éticos, e também que “seria melhor recompensar o comportamento ético do que punir o comportamento antiético” (Vitell & Hunt, 1990: 262).

Contudo, para além da orientação filosófica dos indivíduos – idealismo e relativismo - a maioria dos estudos explora os efeitos das variáveis individuais como a idade, género, posição hierárquica e o nível educacional (Odar *et al*, 2017).

Suportando-se na literatura revista sobre os determinantes das percepções éticas, Odar *et al* (2017) enumeram como sendo as principais conclusões desses estudos, os seguintes aspetos:

- a idade e o género apresentam-se como as variáveis mais significativas dos julgamentos éticos;
- a ideologia ética de um indivíduo surge como um determinante significativo, ainda que confirmado menos vezes;
- o grau hierárquico foi considerado como significativo, embora os resultados sejam mistos;
- o impacto das variáveis demográficas no comportamento ético dos profissionais de contabilidade não foi estudado em detalhe suficiente na literatura sobre economias emergentes.

Suportando-se nestes resultados e relacionando-os com a ideologia ética dos indivíduos, Marques & Pereira (2009), da análise realizada em Portugal, concluíram o seguinte:

- os Revisores Oficiais de Contas (ROC) do sexo masculino revelaram-se mais rigorosos, em todos os cenários, relativamente aos ROC do sexo feminino;
- à medida que a idade e a experiência aumenta, os padrões éticos tornam-se mais baixos, embora só tenha sido significativamente comprovado num cenário;

- os ROC que apresentam níveis educacionais mais completos, sendo mais instruídos, eram mais rigorosos em quatro cenários;
- apesar dos níveis de idealismo e relativismo não terem sido determinantes significativos dos julgamentos éticos, o relativismo teve mais influência sobre os julgamentos éticos do que o idealismo;
- os cenários utilizados não foram considerados suficientemente antiéticos para suportar a ideologia ética como preditor principal dos julgamentos éticos.

Embora os autores não tenham conseguido comprovar a ideologia ética como uma variável determinante nos julgamentos éticos dos indivíduos, eles sugerem que sejam realizadas novas investigações, sugestão essa que serviu de motivação para o estudo empírico que objeto do presente trabalho.

Neste sentido, após a revisão da literatura sobre o tema em questão, o próximo capítulo debruçar-se-á sobre o estudo empírico objeto do presente trabalho.

2 Estudo empírico

Este capítulo debruçar-se-á sobre a percepção dos gestores das “PME Excelência 2018” no que concerne às práticas de MIF, propondo-se, para o efeito, analisar os principais determinantes dos seus julgamentos éticos.

O presente trabalho empírico pretende estudar a postura dos gestores, confrontados com questões de natureza ética que podem surgir na sua atividade profissional. A nível mais restrito, os objetivos desta investigação são:

- Relacionar a idade, género, formação, experiência profissional e a ideologia ética com as respostas obtidas;
- Comparar os padrões das questões morais e éticas, com os resultados patentes em outros estudos realizados;
- Contribuir para a investigação nesta área e para investigações futuras.

Este capítulo divide-se em três subcapítulos. No primeiro será apresentada a metodologia de investigação e amostra adotadas neste trabalho. De seguida, no segundo, faz-se a análise e tratamento dos dados, com o objetivo de destacar informações úteis e aferir a veracidade das hipóteses definidas. E, no terceiro, efetua-se a análise e interpretação dos resultados, discutindo os mesmos à luz da literatura revista anteriormente.

2.1 Metodologia de investigação e amostra

Segundo Ferreira e Campos (2009), o inquérito assume-se como sendo uma das mais correntes opções metodológicas utilizadas no domínio de investigação. O inquérito é uma “interrogação particular acerca de uma situação, englobando indivíduos com o objetivo de generalizar” (Ghiglione & Matalon, 1995: 8).

A possibilidade de se quantificar os dados obtidos, aliado à oportunidade de ser-se feita uma análise estatística dos mesmos, contribuem para que os questionários sejam uma opção recorrente.

Neste sentido, a parte empírica do presente trabalho desenvolveu-se recorrendo à realização de um questionário, que foi organizado em três partes. A primeira parte foi destinada a identificar as informações básicas do entrevistado (idade, género, formação e experiência profissional) para a caracterização do perfil, a segunda parte contém diferentes cenários relacionados com diferentes situações de manipulação, para serem classificados pelos inquiridos, com base em uma escala de Likert, desde prática aceitável até prática totalmente antiética. A terceira parte foi reservada para determinar os níveis de idealismo e relativismo, e consequentemente, a ideologia ética dos inquiridos, através do “*Ethics Position Questionnaire*” desenvolvido por Schlenker e Forsyth (1977).

Este questionário teve como ponto de partida o desenvolvido por Bruns e Merchant (1990), com adaptações decorrentes de diversos estudos posteriores que o tomaram como base e outras relacionadas com a realidade portuguesa. O questionário distribuído procura conhecer as percepções dos gestores sobre um conjunto de cenários de MIF, de forma a realizar-se a sua apreciação numa perspetiva ética.

Para este trabalho de investigação, foram selecionadas empresas nacionais não cotadas que sejam detentoras do título “PME Excelência”, no ano de 2018. Este título é atribuído pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI) e pelo Turismo de Portugal, tratando-se “(...) de um selo de reputação que permite às empresas distinguidas relacionarem-se com a sua envolvente numa base de confiança facilitadora do desenvolvimento dos seus negócios” (IAPMEI, 2019).

Caracterizando-se o tecido empresarial português essencialmente por PME, a escolha destas empresas justifica-se pela sua notoriedade entre as PME, visto terem conseguido alcançar o estatuto em causa.

Assente neste critério, obteve-se uma amostra constituída por 2378 empresas representativas dos vários setores de atividade e que foram distinguidas como “PME Excelência” no ano de 2018. Os destinatários do questionário foram especificamente os gestores dessas empresas.

O questionário do presente estudo foi distribuído durante o final do ano de 2019, e durante o ano de 2020, através de contacto, primeiramente telefónico, e de seguida por e-mail, tendo sido disponibilizado uma hiperligação para preenchimento, desenvolvido na aplicação “Formulários” da google.

Todos os inquéritos recebidos foram considerados válidos, num total de 102 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta baixa de 4,29%. Os dados foram editados e tratados utilizando como recurso o *software IBM SPSS Statistics* versão 22.

2.2 Análise e tratamento dos dados

Com base nas contribuições teóricas apresentadas anteriormente e nos estudos empíricos existentes, formulou-se cinco hipóteses com três variáveis dependentes, que pretendem suportar as três métricas seguintes:

- percepção (perce), que resulta dos primeiros seis cenários do questionário realizado (Cenário 1 ao Cenário 6);
- idealismo (id), que resulta das primeiras dez perguntas do EPQ exposto no questionário;
- relativismo (r), que resulta das últimas dez perguntas do EPQ exposto no questionário;

As hipóteses de investigação que se definiram com base na literatura revista são as seguintes:

H1: A postura dos gestores poderá ser mais conservadora ou liberal de acordo com a idade;

H1 a) idade influencia a percepção;

H1 b) idade influencia o idealismo;

H1 c) idade influencia o relativismo;

H2: A postura dos gestores poderá ser mais conservadora ou liberal de acordo com o género;

H2 a) género influencia a percepção;

H2 b) género influencia o idealismo;

H2 c) género influencia o relativismo;

H3: A postura dos gestores poderá ser mais conservadora ou liberal de acordo com a formação;

H3 a) formação influencia a percepção;

H3 b) formação influencia o idealismo;

H3 c) formação influencia o relativismo;

H4: A postura dos gestores poderá ser mais conservadora ou liberal de acordo com a experiência profissional;

H4 a) experiência profissional influencia a percepção;

H4 b) experiência profissional influencia o idealismo;

H4 c) experiência profissional influencia o relativismo;

H5: Existem correlações significativas nas variáveis dependentes;

H5 a) entre as variáveis idealismo e percepção;

H5 b) entre as variáveis relativismo e percepção;

H5 c) entre as variáveis idealismo e relativismo;

Ao inquérito enviado para o presente estudo obtiveram-se 102 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 4,29%.

Relativamente ao perfil dos inquiridos que responderam, cerca de 54% dos indivíduos estão compreendidos entre os 31 e 50 anos, 31,4% com idade superior a 51, e apenas cerca de 15% são jovens com idade inferior a 30 anos.

No que respeita ao género, as respostas obtidas provêm maioritariamente de gestores do sexo masculino, sendo apenas 32,4% das respostas provenientes de uma gestora.

No total dos inquiridos, cerca de 86% possui formação do ensino superior (45% licenciados, 37% mestres e 4% doutorados), restando apenas 14% com habilitações do ensino secundário.

De realçar que 55% dos indivíduos já contam com experiência profissional acima dos 10 anos.

A tabela 4 pormenoriza, em termos absolutos e relativos, a distribuição das respostas segundo as características básicas verificadas na primeira parte do questionário.

Tabela 4: Caracterização dos inquiridos

Características		Frequência (N=102)	%
Idade	Até 30 anos	15	14,7
	Entre 31 e 50 anos	55	53,9
	Mais de 51 anos	32	31,4
Género	Masculino	69	67,6
	Feminino	33	32,4
Formação	Ensino Secundário	14	13,7
	Licenciado(a)	46	45,1
	Mestre	38	37,3
	Doutorado(a)	4	3,9
Experiência profissional	Menos de 5 anos	16	15,7
	Entre 5 e 10 anos	30	29,4
	Mais de 10 anos	56	54,9

Fonte: Elaboração própria.

Como foi referido anteriormente, a segunda parte do questionário contém oito cenários, relativamente aos quais se solicitava que fossem classificados através de uma escala de Likert, de 1 a 4, como prática aceitável a infração muito grave, do seguinte modo:

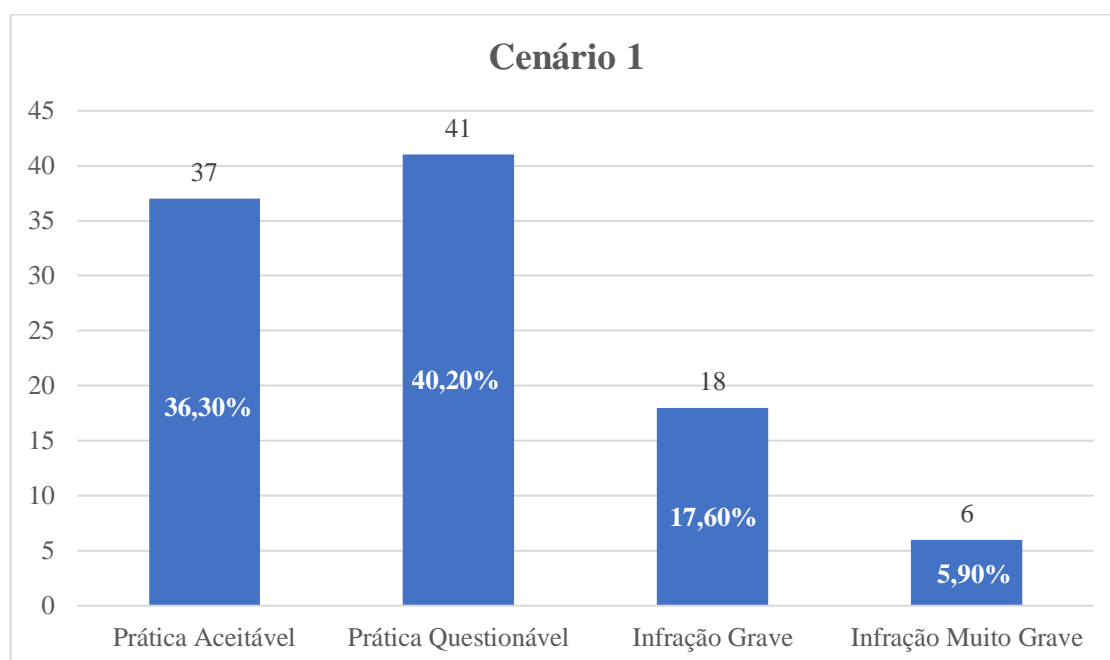
- 1- prática aceitável;
- 2- prática questionável;
- 3- infração grave;
- 4- infração muito grave.

A escolha de uma escala de Likert par (quatro pontos) teve como objetivo principal a obtenção de uma resposta concreta por parte dos inquiridos, eliminando-se uma opção neutra, de forma a solicitar um posicionamento do indivíduo.

Todos os cenários estão relacionados com uma empresa cujo seu volume de negócios é de um milhão de euros (1.000.000€).

No Cenário 1 aborda-se a decisão de pintar um edifício no ano de 2017, quando estaria inicialmente programada para 2018. Cerca de 77% dos inquiridos responderam como prática aceitável ou questionável, 17,6% como prática grave e apenas um total de 6 (5,9%) consideram uma infração muito grave. O gráfico 1 evidencia estes resultados.

Gráfico 1: Frequências - Cenário 1

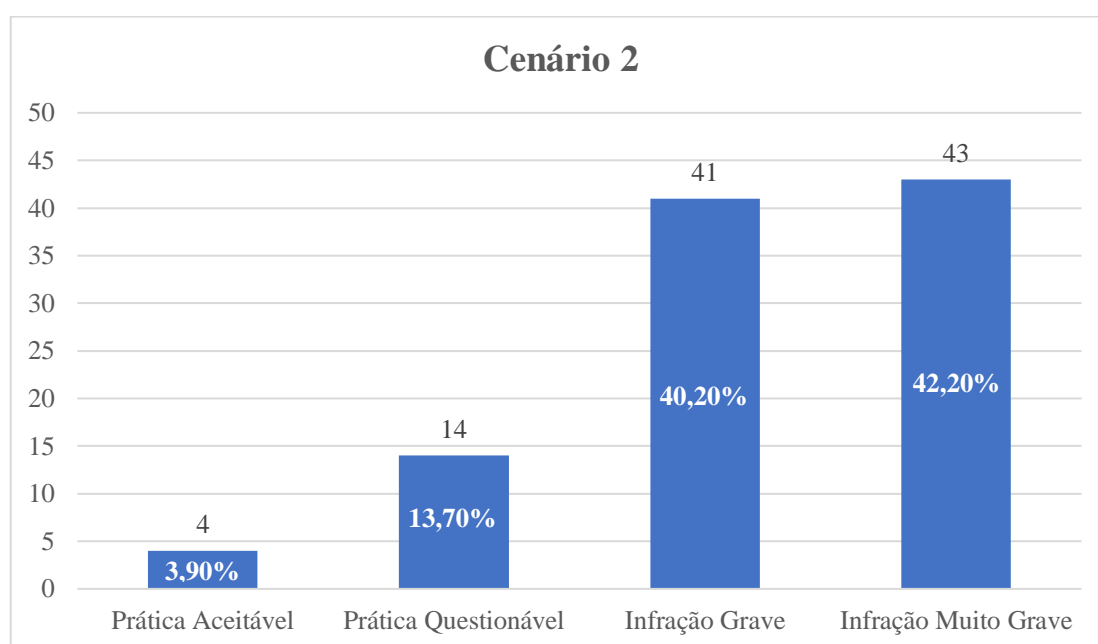


Fonte: Elaboração própria.

No Cenário 2, os gestores foram questionados sobre o facto de adiar o registo contabilístico de todas as despesas (tais como viagens, publicidade e manutenção) para

o período seguinte, de forma a atingir os objetivos esperados, no valor de 150.000€. Cerca de 83% avaliaram a ação como grave, de facto 42,2% responderam como infração muito grave e apenas um total de 4 inquiridos (3,9%) classificaram como uma prática aceitável (Gráfico 2).

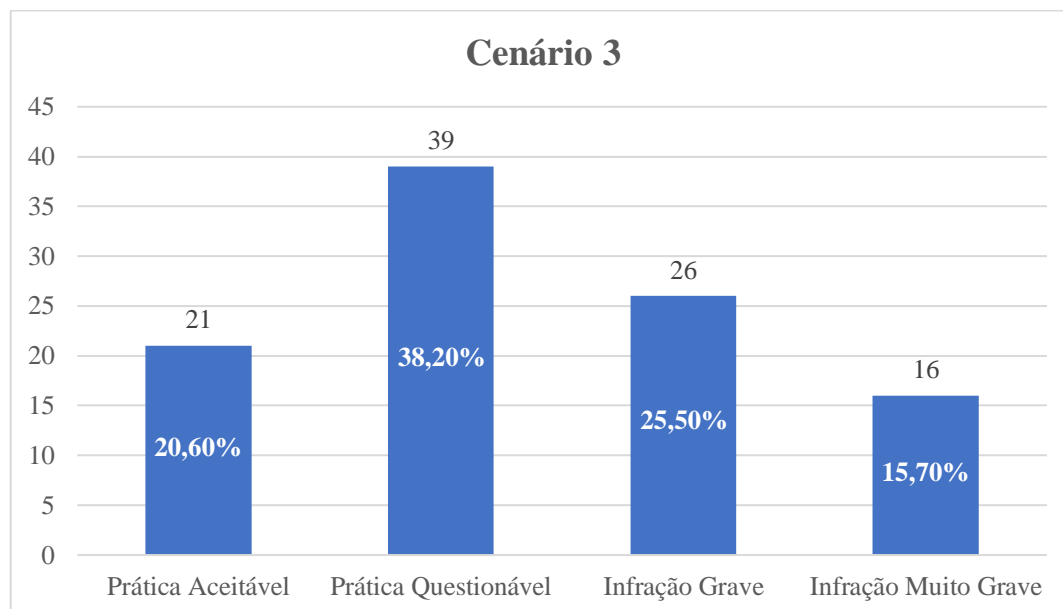
Gráfico 2: Frequências - Cenário 2



Fonte: Elaboração própria.

No Cenário 3, onde se apresenta a situação da gerência ter solicitado ao departamento de contabilidade que contabilizasse uma fatura de 10.000€, relativa a uma despesa em material de escritório, no ano seguinte, as respostas mostram uma distribuição dispersa, não tendo sido possível extrair uma conclusão fiável.

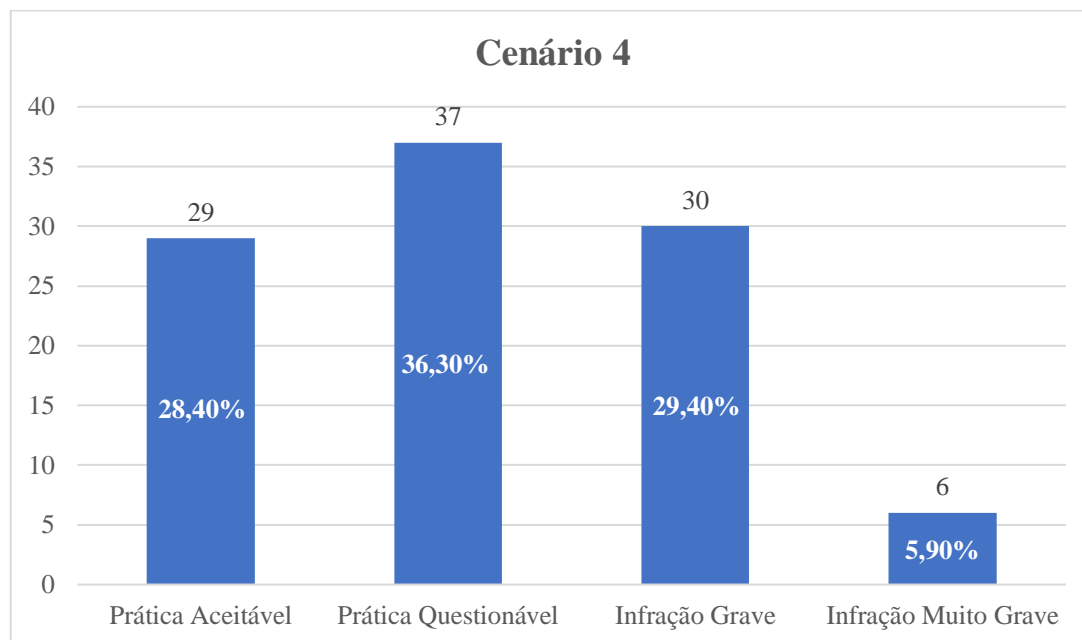
Gráfico 3: Frequências - Cenário 3



Fonte: Elaboração própria.

No Cenário 4, os gestores foram questionados acerca de medidas de curto prazo, horas extras instruídas aos funcionários/colaboradores da empresa, bem como a realização de algumas operações extraordinárias em ativos subutilizados. Cerca de 65% avaliaram como prática aceitável e questionável, e apenas 6% responderam como prática totalmente antiética (Gráfico 4).

Gráfico 4: Frequências - Cenário 4

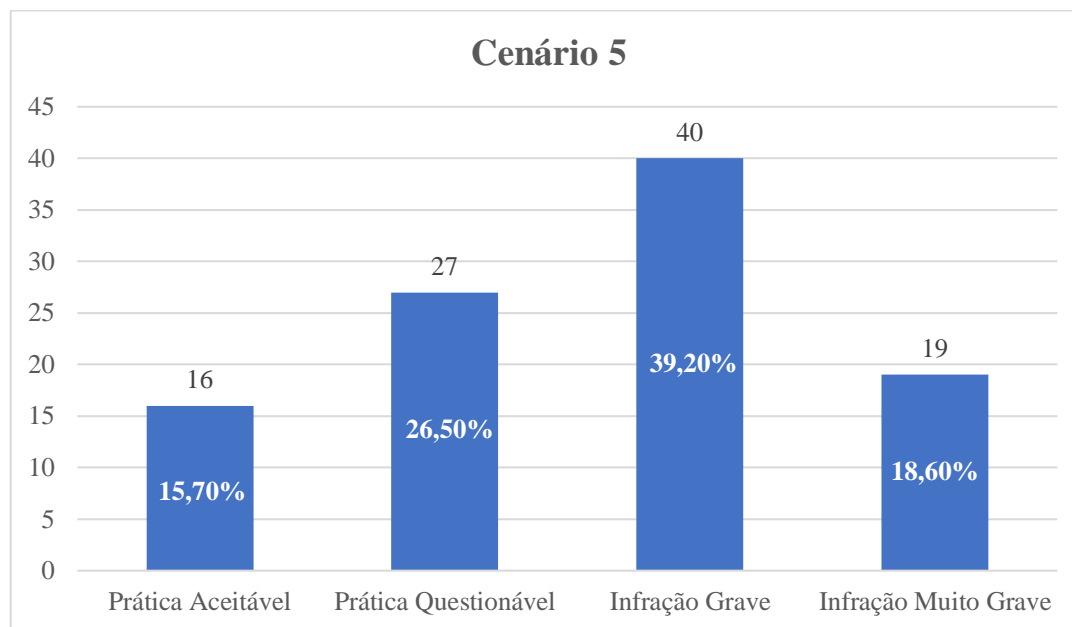


Fonte: Elaboração própria.

No Cenário 5, questionou-se os gestores sobre a antecipação de despesas no valor de 60.000€ e, dos respondentes, 60% qualificou como infração grave, onde cerca de 20% classificou mesmo como sendo uma infração totalmente grave. Ainda assim, 15,7% dos gestores consideraram uma prática aceitável e 26,5% como questionável (*vide* Gráfico 5).

De realçar que no Cenário 2, quando deparados com o adiamento de despesas, as respostas foram mais unânimes (83% respondeu como prática grave e muito grave), pelo que a diferença no montante (150.000€ no Cenário 2) parece conduzir a uma grande diferença nas respostas.

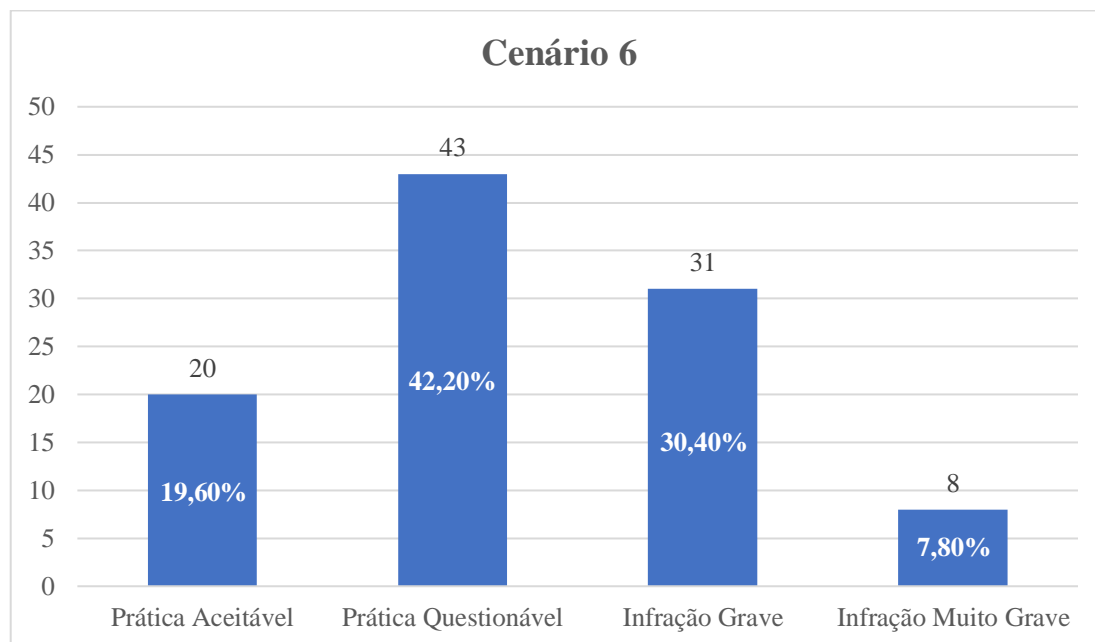
Gráfico 5: Frequências - Cenário 5



Fonte: Elaboração própria.

No acontecimento do Cenário 6, descreve-se um método de manipulação em que se procede à reversão de uma perda em mercadorias anteriormente reconhecida. Cerca de 62% classificou como prática aceitável e um pouco questionável, enquanto 30,4% considerou como infração grave e apenas 7,8% classificou como sendo uma prática muito grave (*vide Gráfico 6*).

Gráfico 6: Frequências - Cenário 6

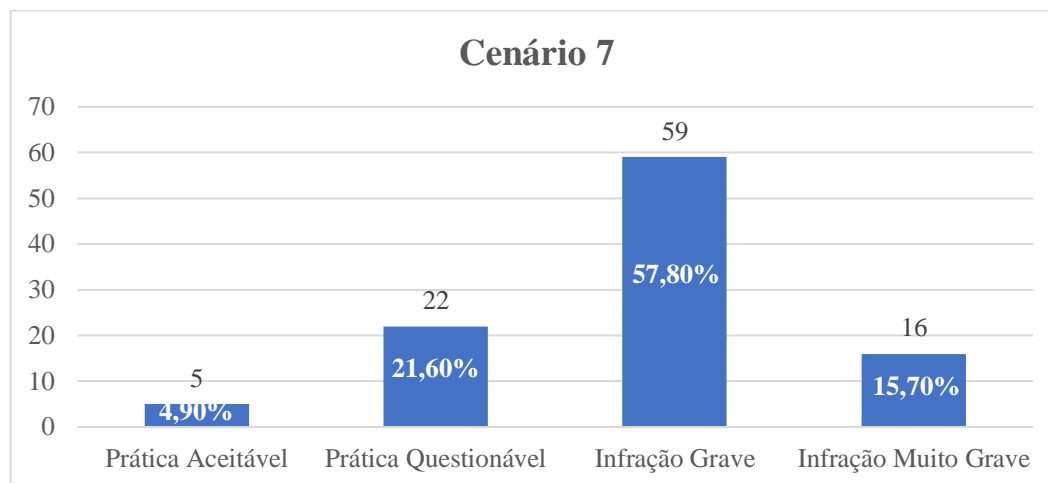


Fonte: Elaboração própria.

O Cenário 7 e o Cenário 8 destinaram-se a uma análise e comparação em termos de materialidade. Ambos os cenários descrevem exatamente a mesma situação - um pedido para não ser enviada uma fatura -, mas com uma diferença na quantia em causa: no caso do Cenário 7 o montante é de 30.000€ e no Cenário 8 é de apenas 3.000€.

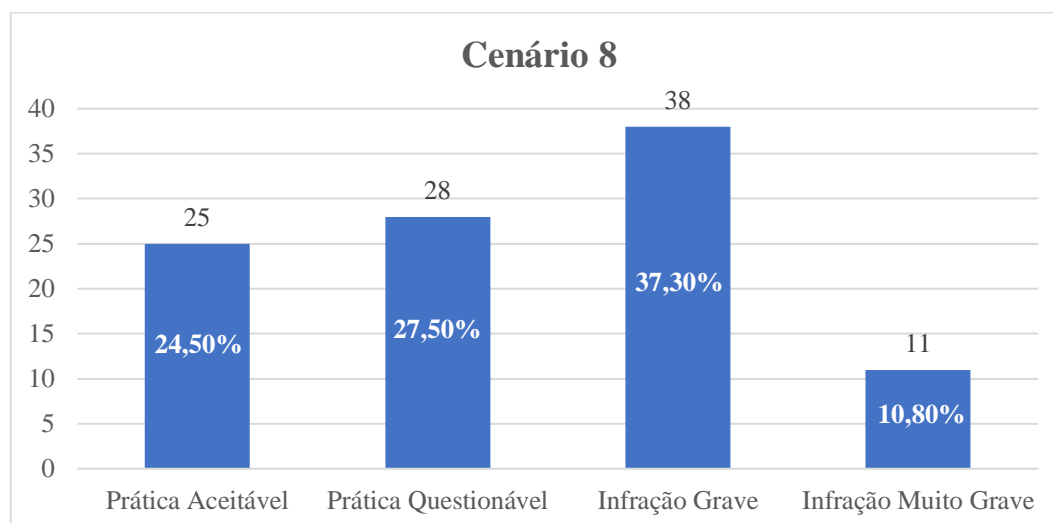
Os resultados sugerem que o montante tem bastante influência na percepção dos inquiridos. No caso do Cenário 7, em que o valor da fatura era 30.000€, 73,5% respondeu como sendo uma prática grave e muito grave, mas apenas 48,1% assim considerou quando o valor da fatura era 3.000€ (Cenário 8). Em coerência com este resultado, quando o valor da fatura era materialmente relevante (30.000€) apenas 4,9% respondeu como sendo uma prática aceitável, mas quando o valor da fatura não fosse tão relevante (3.000€) já 24,5% classificou como prática aceitável, como se pode verificar nos gráficos 7 e 8 (Gráfico 7; Gráfico 8)

Gráfico 7: Frequências - Cenário 7



Fonte:Elaboração própria.

Gráfico 8: Frequências - Cenário 8



Fonte: Elaboração própria.

A última parte do questionário contém um total de 20 perguntas, onde se determinou os níveis de idealismo e de relativismo dos inquiridos, através do EPQ desenvolvido por Schlenker e Forsyth (1977). As pontuações do idealismo são calculadas somando as respostas da pergunta 1 a 10, e as pontuações do relativismo somando as respostas da

pergunta 11 a 20. Pontuações mais elevadas nas componentes de idealismo e de relativismo indicam níveis mais elevados de idealismo e relativismo do inquirido.

A escala para pontuação utilizada no questionário original era de 9 pontos, contudo, no presente estudo foi reduzido para uma escala 4 pontos de Likert.

Concluiu-se que os inquiridos são bastante ideologistas (30,69), atingindo níveis muito elevados de idealismo, e em menor medida relativistas (22,51), como se pode verificar através dos resultados constantes da tabela 5.

Tabela 5: Pontuações de ideologia ética

	Média	Máximo	Mínimo	Desvio padrão
Idealismo (id)	30,69	40,00	10,00	5,40
Relativismo (r)	22,51	40,00	10,00	5,89

Fonte: Elaboração própria.

2.3 Análise dos resultados e discussão

Com o objetivo de estudar as hipóteses formuladas, foram efetuados testes com o recurso ao *software IBM SPSS Statistics* versão 22.

Após realizado o primeiro teste ANOVA de comparação da variável idade, verificou-se que a influência do fator idade não foi significativa para nenhuma das três novas variáveis (*vide* tabela 6).

Este primeiro resultado é consistente com alguns estudos que também não encontraram uma relação entre a idade e o nível de idealismo (Douglas *et al.*, 2001; Singhapakdi *et al.*, 1999), e com a relação não existente entre a idade e o relativismo (Bass *et al.*, 1998; Hartikainen & Torstila, 2004).

Tabela 6: Teste ANOVA - Comparação de idade

		Soma dos Quadrados	Df	Quadrado Médio	Z	Sig.
perce	Entre Grupos	13,171	2	6,585	0,970	0,383
	Nos Grupos	672,329	99	6,791		
	Total	685,500	101			
id	Entre Grupos	43,222	2	21,611	0,736	0,482
	Nos Grupos	2906,738	99	29,361		
	Total	2949,961	101			
r	Entre Grupos	0,079	2	0,040	0,001	0,999
	Nos Grupos	3505,411	99	35,408		
	Total	3505,490	101			

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos resultados da tabela 6 e observando concretamente os “Sig.”, valores que retratam a probabilidade de significância, pode-se rejeitar a *HI* na sua totalidade, ao nível de significância de 5%, uma vez que os valores foram todos superiores a 0,05 e por isso não significantes:

HI a) Sig. = 0,383 > 0,05, rejeita-se.;

HI b) Sig. = 0,482 > 0,05, rejeita-se;

HI c) Sig. = 0,999 > 0,05, rejeita-se.

Os efeitos do género não foram significativos no idealismo, o que vai ao encontro dos resultados obtidos no estudo de Marques & Pereira (2009). No entanto, e ao revés dos estudos anteriores, os resultados da presente investigação empírica sugerem que há uma

diferença estatística para a variável relativismo, entre homens e mulheres. Concluiu-se assim que os inquiridos do sexo masculino têm uma postura ligeiramente mais liberal e que são mais relativistas do que as mulheres, atingindo uma pontuação, em termos percentuais, superior em oito valores. Este resultado encontra-se coerente com conclusões de estudos empíricos realizados (Akaah, 1989; Cohen *et al.*, 2001; Dawson, 1997).

Tabela 7: Teste ANOVA - Comparação de género

		Soma dos Quadrados	Df	Quadrado Médio	Z	Sig.
perce	Entre Grupos	9,418	1	9,418	1,393	0,241
	Nos Grupos	676,082	100	6,6761		
	Total	685,500	101			
id	Entre Grupos	34,240	1	34,240	1,174	0,281
	Nos Grupos	2915,721	100	29,157		
	Total	2949,961	101			
r	Entre Grupos	134,639	1	134,639	3,994	0,048
	Nos Grupos	3370,851	100	33,709		
	Total	3505,490	101			

Fonte: Elaboração Própria

Os resultados patentes na tabela 7 suportam a *H2 c)*, onde o relativismo influencia a postura dos gestores quanto à interpretação das questões concretas, consoante o seu género.

H2 a) Sig. = 0,241 > 0,05, rejeita-se;

H2 b) Sig. = 0,281 > 0,05, rejeita-se;

H2 c) Sig. = 0,048 < 0,05, aceita-se.

Contrariamente aos efeitos do género, os da formação foram significativos no idealismo, encontrando-se uma diferença estatística relevante, como se evidencia nos resultados constantes da tabela 8.

Tabela 8: Teste ANOVA - Comparação da formação

		Soma dos Quadrados	Df	Quadrado Médio	Z	Sig.
perce	Entre Grupos	19,401	3	6,467	0,951	0,419
	Nos Grupos	666,099	98	6,797		
	Total	685,500	101			
id	Entre Grupos	407,084	3	135,695	5,230	0,002
	Nos Grupos	2542,877	98	25,948		
	Total	2949,961	101			
r	Entre Grupos	137,215	3	45,738	1,331	0,269
	Nos Grupos	3368,275	98	34,370		
	Total	3505,490	101			

Fonte: Elaboração própria.

Suportando-se nos resultados da tabela 8, onde foi efetuada uma comparação em termos de formação dos inquiridos, pode-se aceitar a hipótese H3 b) e rejeitar as outras a um nível de significância de 5%.

H3 a) Sig. = 0,241 > 0,05, rejeita-se;

H3 b) Sig. = 0,002 < 0,05, aceita-se;

H3 c) Sig. = 0,269 > 0,05, rejeita-se.

Em linha das conclusões dos estudos empíricos realizados anteriormente, os resultados sugerem que os inquiridos com um nível menor de formação tendem a ter uma visão ligeiramente mais ideologista. De facto, os gestores que apenas possuem o ensino secundário atingiram, em média, uma classificação como ideologistas de aproximadamente 36, num máximo de 40 (*vide* tabela 9).

Tabela 9: Idealismo por formação

Formação	Média
Ensino Secundário	35,57143
Licenciado(a)	30,23913
Mestre	29,39474
Doutorado(a)	31

Fonte: Elaboração própria.

Uma vez realizados os testes de comparação pelos anos de experiência profissional dos inquiridos, verificou-se uma diferença significativa na variável “id” (idealismo), a um nível de significância de 10%, como se mostra na tabela 10.

Tabela 10: Teste ANOVA - Comparação da experiência profissional

		Soma dos Quadrados	Df	Quadrado Médio	Z	Sig.
perce	Entre Grupos	19.633	2	9,817	1,460	0,237
	Nos Grupos	665,867	99	6,726		
	Total	685,500	101			
id	Entre Grupos	147,532	2	73,766	2,606	0,079
	Nos Grupos	2802,429	99	29,307		
	Total	2949,961	101			
r	Entre Grupos	97.538	2	48,769	1,417	0,247
	Nos Grupos	3407,952	99	33,709		
	Total	3505,490	101			

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados que se mostram na tabela 10, relativos aos testes de comparação consoante a experiência profissional dos inquiridos, sugerem que se pode aceitar a hipótese H4 b), rejeitando as outras, a um nível de significância de 10%:

H4 a) Sig. = 0,237 > 0,10, rejeita-se;

H4 b) Sig. = 0,079 < 0,10, aceita-se;

H4 c) Sig. = 0,247 > 0,10, rejeita-se.

Da leitura dos resultados decorre que os indivíduos com menos de 5 anos de experiência profissional tendem a ser muito mais rigorosos e conservadores do que os restantes com uma experiência superior.

Os efeitos da correlação entre as variáveis dependentes foram conclusivos, suportando a *H5* na sua totalidade:

Tabela 11: Correlações

		perce	id	r
perce	Correlação de Pearson	1	0,319**	0,189
	Sig. (2 extremidades)		0,001	0,057
	N	102	102	102
id	Correlação de Pearson	0,319**	1	0,215*
	Sig. (2 extremidades)	0,001		0,030
	N	102	102	102
r	Correlação de Pearson	0,189	0,215*	1
	Sig. (2 extremidades)	0,057	0,030	
	N	102	102	102

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Elaboração própria.

Tendo por base os resultados estatísticos que constam na Tabela 11, verifica-se o seguinte:

H5 a) há relação de correlação significativa e positiva (0,001) entre o idealismo e percepção ao nível de 5%;

H5 b) há relação de correlação positiva (0,057) entre o relativismo e percepção ao nível de 10%;

H5 c) há relação entre de correlação significativa e positiva (0,030) entre o idealismo e o relativismo ao nível de 5%.

Estas hipóteses confirmam a ideia de que os conceitos de ética (idealismo e relativismo) influenciam a postura dos gestores nas suas respostas e nas suas interpretações.

De forma a analisar e discutir de uma forma mais qualitativa os dados obtidos, importa relacionar com os resultados obtidos nos estudos anteriores. Para o efeito, e de modo a permitir uma melhor perspetiva comparativa, apresentam-se na tabela 12 os resultados dos quatro estudos subsequentes ao trabalho original de Bruns e Merchant (1990), que utilizaram o mesmo questionário (Clikeman *et al.*, 2001; Fischer & Rosenzweig, 1995; Rozenzweig & Fischer, 1994; Merchant & Rockness, 1994), juntamente com os resultados do nosso estudo.

Ainda assim, o presente trabalho difere dos anteriormente referidos, na medida em que os inquiridos são gestores das “PME Excelência 2018”. Também se distingue a disposição de alguns cenários em relação aos estudos subsequentes, isto é, o total das 13 questões classificadas nos estudos subsequentes, correspondem ao total dos 8 cenários deste estudo. Mais concretamente, e atendendo à seguinte tabela 12, as questões 2 e 3, que correspondem ao Cenário 2, estão incorporadas, com a respetiva média calculada, na linha “2+3”. As classificações médias das questões 5, 6 e 7, que correspondem à média do Cenário 4 deste estudo, estão calculadas na linha “5+6+7”. As classificações médias das questões 10 e 11, que correspondem à classificação média do Cenário 6, apresentam-se

na linha “10+11”. Por fim, as questões 13 e 12 correspondem, respectivamente, ao Cenário 7 e Cenário 8, a fim de comparar a questão da materialidade.

Tabela 12: Distribuição das classificações médias de estudos que usaram o inquérito de Bruns e Merchant (1990)

Questões	Nosso Estudo	Clikeman et al. (2001)	Fischer e Rosenzweig (1995)	Rosenzweig e Fischer (1994)	Merchant e Rockness (1994)
1	2,41	1,09	1,20	1,18	1,26
2		2,81	1,98	1,62	1,81
3		3,56	2,29	1,88	2,09
2+3	4,01	3,19	2,14	1,75	1,95
4	2,95	2,96	3,27	3,29	3,42
5		2,24	1,70	1,81	1,96
6		2,08	1,42	1,3	1,31
7		1,73	1,41	1,25	1,25
5+6+7	2,66	2,02	1,51	1,45	1,51
8	3,25	2,76	2,96	3,27	3,27
9	-	3,06	3,21	3,32	3,51
10		2,55	3,11	3,50	3,59
11		3,16	3,43	3,71	3,69
10+11	2,83	2,86	3,27	3,61	3,64
12	2,91	2,76	2,89	3,24	3,76
13	3,55	3,76	3,75	4,15	4,05
Média	3,07	2,66	2,51	2,58	2,69

Fonte: Elaboração própria.

Os valores médios deste estudo apresentam-se acima dos valores médios dos demais trabalhos, o que sugere que os inquiridos do nosso estudo têm uma postura ligeiramente mais rigorosa em comparação com os anteriormente entrevistados.

O Cenário 1, anteriormente considerado como uma prática aceitável em todos os estudos, obteve uma classificação acima do dobro (2,41) dos quatro estudos subsequentes apresentados. Este resultado indica que os indivíduos classificam como prática questionável, e muitos até consideram como infração.

O Cenário 2 teve, em média, uma classificação que permite dizer que é vista como infração grave (média de 4,01) pelos gestores do nosso estudo, o que é consistente apenas com a investigação de Clikeman *et al* (2001), contrastando com os resultados dos quatro outros estudos.

O Cenário 3 teve uma classificação média inferior às restantes quatro investigações, tendo sido vista, maioritariamente, pelos gestores do nosso estudo como uma prática questionável ou infração menor (média entre 2,51 e 3,50), novamente muito idêntica à investigação de Clikeman *et al* (2001).

O Cenário 4 teve, em média, uma classificação que permite dizer que é vista como infração leve (média de 2,66), valor esse que foi superior aos quatro estudos que estão em comparação.

O Cenário 5 teve classificações idênticas às restantes quatro investigações, no entanto, ambas as investigações de Clikeman *et al*. (2001) e Fischer e Rosenzweig (1995) tiveram classificações inferiores, e por outro lado os de Rozenzweig e Fischer (1994) e de Merchant e Rockness (1994) tiveram classificações ligeiramente superiores.

Em média, os inquiridos do nosso estudo classificaram a situação do Cenário 6 como infração menor (média entre 2,51 e 3,50), que se encontra em coerência com as investigações de Clikeman *et al*. (2001) e Fischer e Rosenzweig (1995), contrastando com as respostas dos inquiridos dos estudos realizados por Rozenzweig e Fisher (1994) e Merchant e Rockness (1994), que classificaram esta prática como infração grave (média entre 3,51 e 4,50).

Tal como no estudo de Bruns e Merchant (1990), também neste estudo se verificou a influência do conceito de materialidade nas classificações atribuídas. Como se pode observar pela tabela 12, no Cenário 7 que contém uma situação com um montante materialmente mais relevante que o Cenário 8, os gestores do nosso estudo consideraram uma infração grave (média de 3,76). Por outro lado, na situação idêntica exposta no Cenário 8, mas de quantia materialmente menos relevante, os inquiridos classificaram como uma infração menor (média 2,76).

Ainda sobre a materialidade, de destacar que os inquiridos dos estudos em análise (Clikeman *et al.*, 2001; Fischer e Rosenzweig, 1995; Rozenzweig e Fischer, 1994; Merchant e Rockness, 1994), obtiveram, de uma forma geral, valores ligeiramente superiores aos do nosso estudo.

Com base nas classificações médias, podem sintetizar-se os seguintes resultados decorrentes do presente estudo empírico:

- Nenhum cenário foi classificado como “prática aceitável” (média igual ou inferior a 1,50);
- Um cenário foi classificado como “prática questionável” (média entre 1,51 e 2,50);
- Cinco cenários foram classificados como “infração menor” (média entre 2,51 e 3,50);
- Dois cenários foram classificados como “infração grave” (média entre 3,51 e 4,50);
- Nenhum cenário foi classificado como “infração muito grave” (média entre 4,51 e 5).

As classificações centram-se nos níveis 2, 3 e 4 das práticas, por parte dos gestores das “PME Excelência 2018”, já que não foram consideradas quaisquer práticas como “aceitável” ou “infração muito grave”.

As pesquisas sugerem que as práticas de manipulação de resultados (expostas nos cenários anteriormente enunciados) não são aceitáveis, uma vez que não houve qualquer cenário que fosse classificado como “prática aceitável”, mas que também não são suficientemente graves a ponto de serem consideradas práticas totalmente antiéticas.

CONCLUSÃO

Com o presente trabalho procurou-se aferir, junto de um universo constituído por PME, a percepção dos gestores sobre as práticas de MIF. Para o efeito, estudou-se o impacto da idade, género, formação, experiência profissional e ideologia ética, na postura dos inquiridos.

Para uma melhor compreensão do conceito MIF, realizou-se primeiramente uma revisão teórica que abordasse a importância da informação financeira, salientando as suas características qualitativas e o seu papel no processo de tomada de decisão.

A flexibilidade permitida pelo normativo contabilístico pode conduzir a uma série de práticas manipuladoras, onde os gestores são constantemente confrontados com escolhas, perante dilemas éticos, que são também influenciadas por fatores de ordem individual. Neste sentido, procurou-se analisar, numa breve revisão das principais teorias, o conceito de ética, realçando a ideologia e os julgamentos éticos.

Para o desenvolvimento do nosso questionário, utilizou-se como base o estudo de Bruns e Merchant (1990), com adaptações decorrentes de diversos estudos posteriores e da realidade portuguesa, de modo a conseguir uma comparação com os resultados de pesquisas anteriores que utilizaram o mesmo instrumento de pesquisa.

Alguns resultados obtidos corresponderam às conclusões dos estudos anteriores, mas outros trouxeram alguma surpresa. Um resultado que não é consistente com muitos estudos empíricos realizados está relacionado com a influência do relativismo nos julgamentos dos inquiridos. De facto, os efeitos do relativismo foram considerados significativos, o que não é coerente com as investigações prévias analisadas (Barnett *et al.*, 1994; Hartikainen & Torstila, 2004; Marques & Pereira, 2009). Já os efeitos do idealismo nos julgamentos éticos foram significativos e encontram-se de acordo com o estudo realizado por Barnett *et al* (1994).

Um resultado coerente com as pesquisas anteriores, está relacionado com o fator idade, onde a sua influência também foi muito pequena e limitada. Isto significa que não há diferença relevante nos julgamentos éticos entre os gestores mais velhos e mais jovens.

Ao contrário da descoberta de Marques & Pereira (2009), concluiu-se que os inquiridos do sexo masculino são mais liberais e menos conservadores do que as mulheres ao fazer julgamentos éticos, o que é coerente com investigações que mostraram mulheres com padrões de ética mais elevados do que os homens (Akaah, 1989; Cohen *et al.*, 2001; Dawson, 1997).

Os entrevistados com menor escolaridade revelaram julgamentos éticos mais rígidos, mostrando uma visão mais idealista do que os entrevistados com maior escolaridade.

A maior diferença encontrada, relativamente à postura dos gestores, envolve a influência da experiência profissional. Os inquiridos deste estudo com menos de cinco anos de experiência profissional classificaram os cenários de uma forma muito mais conservadora e rigorosa do que os restantes com mais experiência.

Em suma, conclui-se que algumas características individuais dos inquiridos e, sobretudo, os níveis de idealismo e relativismo, influenciam a percepção dos gestores sobre a manipulação da informação financeira.

Ressalve-se que, neste trabalho, se tentou replicar a metodologia existente na literatura, o que encaminhou a uma limitação dos resultados. Por um lado, porque os cenários e o texto das ações estão sujeitos a interpretação e, por outro lado, o número de respostas obtido foi limitado, para permitir a extrapolação de resultados.

Desta forma, e por se tratar de um tema relevante, justifica-se o desenvolvimento de trabalhos futuros, nomeadamente recorrendo a um questionário mais elaborado, garantindo um maior número de respostas, de maneira a ser mais representativa dos gestores de Portugal, permitindo extrair conclusões mais amplas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ahmad, N. e Ramayah, T. (2012). Does the notion of “doing well by doing good” prevail among entrepreneurial ventures in a developing nation?. *Journal of Business Ethics*, 106 (4), pp. 479-490. Doi: 10.1007/s10551-011-1012-9.
- Akaah, I. (1989). Differences in Research Ethics Judgments Between Male and Female Marketing Professionals. *Journal of Business Ethics* 8(5), pp. 375–381. Disponível em <https://link.springer.com/article/10.1007/BF00381729>
- Almeida, B. (2014). *Manual de auditoria financeira: uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.
- Amoako, G. (2013). Accounting Practices of SMEs: A Case Study of Kumasi Metropolis in Ghana. *International Journal of Business and Management*, 8(24), 73-83.
- Baralexix, S. (2004). Creative Accounting in small advancing countries. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), pp. 440-461.
- Barnett, T., Bass, K., Brown, G. (1994). Ethical ideology and ethical judgment regarding ethical issues. *Journal of Business Ethics*, 13(6), pp. 469-480.
- Barnett, T., Bass, K., Brown, G. e Hebert, F. (1998). Ethical Ideology and the Ethical Judgments of Marketing Professionals. *Journal of Business Ethics* 17(7), pp. 715-723.
- Bass, K., Barnett, T. e Brown, G. (1998). The Moral Philosophy of Sales Managers and Its Influence on Ethical Decision Making. *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 18(2), pp. 1–17.
- Beneish, M. (2001). Earnings management: A perspective. *Managerial Finance*, 27(12), pp. 3-17.
- Beneish, M. e Nichols, D. (2005). Earnings Quality and Future Returns: The Relation between Accruals and the Probability of Earnings Manipulation. *SSRN eLibrary*. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=725162
- Bruns, W., Jr. e Merchant, K. (1990). The dangerous morality of managing earnings. *Management Accounting*, 72(2), pp. 22-25. Disponível em

https://www.researchgate.net/publication/265235024_The_Dangerous_Morality_of_Managing_Earnings

- Carolyn, W. (1995). The ABC's of business ethics: definitions, philosophies and implementation. *Industrial Management*, 37(1), pp. 22-26.
- Chaves, C. A. (2016). *Qualidade da informação e Endividamento* (tese de Mestrado, Católica Porto Business School).
- Clikeman P., Greiger M. e O'Connell B. (2001). Student perceptions of earnings management: the effects of national origin and gender. *Teaching Business Ethics*, 5 (4), pp. 389-410.
- Cohen, J., Pant, L. Sharp, D. (2001). An Examination of Differences in Ethical Decision Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals. *Journal of Business Ethics* 30(4), pp. 319–336. Disponível em <https://link.springer.com/article/10.1023%2FA%3A1010745425675>
- Conroy, S., Emerson, T., & Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: Are rank and ethical attitudes related?. *Journal of Business Ethics*, 91(2), pp. 183–194. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/225709460_Ethical_Attitudes_of_Accounting_Practitioners_Are_Rank_and_Ethical_Attitudes_Related
- Cordeiro, W. P., (2003). The Only Solution to the Decline in Business Ethics: Ethical Managers. *Springer Netherlands*, 7(3), pp. 265-277.
- Cosenza, J. (2002). Os Efeitos Colaterais da Contabilidade Criativa. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis*, 7(2), pp. 63-78. Disponível em <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1716/1539>
- Davidson, S., Stickney, C. e Weil, R. (1987). *Accounting: The Language of Business*. Arizona: Thomas Horton and Daughters.

- Dawson, L (1997). Ethical Differences Between Men and Women in the Sales Profession. *Journal of Business Ethics* 16(11), pp. 1143–1152.
- Dechow, P., Sloan, R. e Sweeney, A. (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), pp. 1-36.
- Douglas, P., Davidson, R. e Schwartz, B. (2001). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), pp. 101–121.
- Emerson, T., Conroy, S., & Stanley, C. W. (2006). Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey. *Journal of Business Ethics*, 71, pp. 73–87.
- Ferreira, M. J. e Campos, P. (2009). O Inquérito Estatístico: uma introdução à elaboração de questionários, amostragem, organização e apresentação dos resultados. *Um mundo para conhecer os números*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística.
- Ferrel, J. e Freadrich, J. (1991). *Business Ethics: Ethical Decision Making and cases*. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Fischer, M. e Rosenzweig, K. (1995). Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management. *Journal of Business Ethics*, 14 (6), pp. 433-444.
- Forsyth, D. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality Social Psychology*, 39(1), pp. 175-184.
- Forsyth, D. (1992). Judging the Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies. *Journal of Business Ethics*, 11(5-6), pp. 461-470.
- Franke, G. R., Crown, D. F., & Spake, D. F. (1997). Gender differences in ethical perceptions of business practices: A social role theory perspective. *Journal of Applied Psychology*, 82(6), 920–934. Disponível em <https://doi.org/10.1037/0021-9010.82.6.920>

- Frydman, C. e Camerer, C. (2016). The Psychology and Neuroscience of Financial Decision Making. *Trends in Cognitive Sciences*, 20 (9), 661-675.
- Gencia, A., Sandu, A., Puscas, A. e Mates, D. (2016). An International Perspective Upon The Impact of Financial Statemnt Formon The Business Decision Making Process. *Lucrari Stiintifice*, 18 (1). Disponível em <http://lsma.ro/index.php/lsma/article/viewFile/954/pdf>
- Ghiglione, R. e Matalon, B. (1995). *O Inquérito: Teoria e Prática*. Oeiras: Celta Editora.
- Hamilton, E. L., Hirsch, R. M., Murthy, U. S. e Rasso, J. T. (2018a). The Naughty List or the Nice List? Earnings Management in the Days of Corporate Watchdog Lists. *Institute of Management Accountants*, pp. 1-13.
- Hamilton, E. L., Hirsch, R. M., Murthy, U. S. e Rasso, J. T. (2018b, Novembro 1). The ethicality of earnings management. Disponível em <https://sfmagazine.com/post-entry/november-2018-the-ethicality-of-earnings-management/>
- Hartikainen, O. e Torstila, S. (2004). Job-Related Ethical Judgment in the Finance Profession. *Journal of Applied Finance (JAF)*, 14(1), pp. 62–76.
- Healy, P. e Whalen, J. (1999). A Review of Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), pp. 365-383.
- Hunt, S. D. e Vitell, S. J. (2006). The General Theory of Marketing Ethics: A Revision and Three Questions. *Journal of Macromarketing*, 26(2), pp. 143-153.
- IAPMEI. (2019). Portal do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação. Disponível em <https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/PME-Lider/PME-Excelencia.aspx>
- Iudícibus, S., Martins, E. e Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), pp. 7-19.
- Johannes, A., Michael, C., Claudette, N. (2014). Measuring Small Business Owners' Differences In Moral Thought: Idealism Versus Relativism. *International Business & Economics Research Journal*, 13(5), pp. 903-914.

- Jordan, H., Neves, J. C. e Rodrigues, J. A. (2002). *O controlo da gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.
- Julvé, V. M. (1993). Análisis de la Información Contable Pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 22(76), pp. 683-722.
- Karassavidou, E. e Glaveli, N. (2006). Towards the ethical or the unethical side?. *International Journal of Educational Management*, 20(5), pp. 348-364.
- Khomba, J. K., e Vermaak, F. N. S. (2012). Business ethics and corporate governance: An African sociocultural framework. *African Journal of Business Management*, 6(9), pp. 3510-3518.
- Lax, D. A. e Sebenius, J. K. (1986). *The manager as Negotiator: Bargaining for Cooperation and Competitive Gain*. Nova Iorque: Free Press.
- Lourenço, M. e Sarmento, M. (2008). A fraude contabilística e o ambiente empresarial. *TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, outubro(103), pp. 34-37. Disponível em <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/revista-contabilista-toc/arquivo/>
- Marques, M. & Rodrigues, L. (2009). A Problemática do "Earnings Management" e suas Implicações. *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, pp. 325-339.
- Marques, P. A. & Pereira, J. A. (2009). Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession. *Journal of Business Ethics*, pp. 227-242.
- Martins, O. (2007). *O endividamento bancário e a qualidade da informação financeira: um estudo para o caso português* (tese de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto). Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/7611>
- Mendes, C. & Rodrigues, L. (2007). Determinantes da Manipulação Contabilística. *Revista de Estudos Politécnicos*, 4(7), pp. 189-210.

- Merchant K. e Rockness J. (1994). The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13 (1), pp. 79-94. Doi: 10.1016/0278-4254(94)90013-2
- Moreira, J. (2008). A Manipulação dos Resultados das Empresas: Um Contributo para o Estudo do Caso Português. *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, abril (373), pp. 112-120 e maio (374), pp. 144-153.
- Mihăilă, M. (2014). Managerial accounting and decision making, in energy industry. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, pp. 1199 – 1202.
- Mujtaba, B. (2005). Understanding ethics and morality in business. Disponível em: <http://www.sbnonline.com/article/understanding-ethics-and-morality-in-business-there-are-distinct-differences-between-ethics-and-morality/>
- Mukhametzyanov, R. Z. e Nugaev, F. S. (2016). Financial Statements as an Information Base for the Analysis and Management Decisions. *Journal of Economics and Economic Education Research*, 17(2), pp. 47-54.
- Mulford, C. e Comiskey, E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. Nova Iorque: Wiley.
- Newstead, S., Franklyn, S. A., Armstead, P. (1996). Individual differences in student cheating. *Journal of Educational Psychology*, 87(2), pp. 229-241.
- Odar, M., Jerman, M., Jamnik, A. e Kavčič, S. (2017). Accountants' ethical perceptions from several perspectives: evidence from Slovenia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 30(1), pp. 1785-1803.
- Okafor, G. O. (2011). The ethical behaviour of Nigerian business students (A study of undergraduate students' in business schools). *Arabian Journal of Business and Management Review*, 1(3), pp. 33-44.
- Passos, Q. (2010). *A importância da Contabilidade no Processo de Tomada de Decisão nas Empresas* (tese de Licenciatura, Universidade Federal do Rio Grande do Sul).

Disponível

em

<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25741/000751647.pdf?sequence=1>

- Peppet, S. R. (2002). Can saints negotiate? A brief introduction to the problems of perfect ethics in bargaining. *Harvard Negotiation Law Review*, 7(83), pp. 83-96.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566–589.
- Ponemon, L. A. (1990). Ethical judgments in accounting: A cognitive-developmental perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2), 191–215.
- Prevoo, L. (2007). *Detecting Earnings Management: A Critical Assessment of the Beneish Model*. Maastricht: University Maastricht Faculty of Economics and Business Administration.
- Provis, C. (2000). Honesty in negotiation. *Business Ethics: A European Review*, 9(1), pp. 1-68.
- Quigley, M. (2008). *Encyclopaedia of information ethics and security*. Estados Unidos da América: Information Science Reference.
- Rawwas, M. Y. A., Arjoon, S., Sidani, Y. (2013). An introduction of epistemology to business Ethics: A study of marketing middle – managers. *Journal of Business Ethics*, 117(3), pp. 525-539.
- Reitz, H., Wall, J. A. e Love, M. S. (1998). Ethics in negotiation: Oil and water or good lubrication?. *Business Horizons*, 41(3), pp. 5-14.
- Rodrigues, L. J. (2018). *A percepção sobre a manipulação da informação financeira em Portugal: Perspetiva de estudantes em Mestrados de Auditoria* (tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra).
- Rosenzweig K., Fischer M., (1994). Is managing earnings ethically acceptable?. *Management Accounting*, 75 (9), pp. 31-34. Disponível em https://ecommons.udayton.edu/acc_fac_pub/1/
- Sá, A. e Hoog, W. (2005). *Corrupção, fraude e erro*. Curitiba: Juruá Editora.

- Santos, F. J. (2017). *A problemática contabilística dos ativos fixos tangíveis e os efeitos de uma cultura marcada pelos contributos e influências fiscais – o caso do setor dos transportes rodoviários de passageiros* (tese de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7252/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o-VF.pdf>
- Santos, J. P. (2016). *A importância da informação financeira para o processo de tomada de decisão em empresas de estrutura familiar* (tese de Mestrado, Instituto Politécnico de Bragança). Disponível em https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/13311/1/Joana_Santos_MGO_2016_Gest%C3%A3o_das_Empresas.pdf
- Santos, M. (2014). *A Relevância e utilidade das demonstrações financeiras – A percepção dos gestores das PME* (tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa). Disponível em https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/4591/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o_M%C3%B3nica%20Santos_2011152.pdf
- Schipper, K. (1989). Commentary: Earnings Management. *Accounting Horizons*, pp. 91-102.
- Shakeel, M., Khan, M. M. e Khan, M. A. (2011). *Impact of culture on business ethics. Far East Journal of Psychology and Business*, 3(2), pp. 59-70.
- Singhapakdi, A., Vitell, S. e Franke, G. (1999). Antecedents, Consequences, and Mediating Effects of Perceived Moral Intensity and Personal Moral Philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 27(1), pp 19–36.
- Sroka, W., Lőrinczy, M. (2015). The perception of ethics in business: analysis of research results. *Procedia Economics and Finance*, 34 (1), pp. 156-163. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115016147>

- St. Pierre, K., Nelson, E., & Gabbin, A. (1990). A study of the ethical development of accounting majors in relation to other business and nonbusiness disciplines. *The Accounting Education Journal*, 3(5), pp. 23–35.
- Tansey, R., Brown, G., Hyman, M. R. e Dawson, L. (1994). Personal Moral Philosophies and the Moral Judgments of Salespeople. *Journal of Personal Selling and Sales Management*, 14(1), pp. 59-75. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233961283_Personal_moral_philosophies_and_the_moral_judgments_of_salespeople
- Uyar, A. C., Kuzey, C., Güngörmüş, A. H., & Alas, R. (2015). Influence of theory, seniority, and religiosity on the ethical awareness of accountants. *Social Responsibility Journal*, 11(3), 590–604.
- Viana, L. (2009). A manipulação de resultados contabilísticos. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/242668215_MANIPULACAO_DE_RESULTADOS_CONTABILISTICOS
- Vitell, S. e Hunt, S. D. (1990). The general theory of marketing ethics: A partial test of the model. *In Research in marketing*, 10, pp. 237-265.
- Vila, A. R. (2012). *A Manipulação de Resultados Contabilísticos: Uma Revisão da Literatura* (tese de Mestrado, Universidade da Beira Interior). Disponível em <https://ubibliorum.ubi.pt/bitstream/10400.6/3071/1/Ana%20Rita%20Vila.pdf>
- Windsor, D. (2006). Corporate social responsibilities: Three key approaches. *Journal of Management Studies*, 43(1), pp. 93–114. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2006.00584.x>

APÊNDICES

APÊNDICE 1. QUESTIONÁRIO

Questionário

**Obrigatório*



Parte 1

Idade *

- ☐ Até 30 anos
- ☐ Entre 31 e 50 anos
- ☐ Mais de 51 anos

Género *

- ☐ Masculino
- ☐ Feminino

Formação *

- ☐ Ensino Secundário
- ☐ Licenciado(a)
- ☐ Mestre
- ☐ Doutorado(a)

Experiência Profissional *

- ☐ Menos de 5 anos
- ☐ Entre 5 e 10 anos
- ☐ Mais de 10 anos

Parte II

Avalie numa escala de intensidade de 1 a 4, em que: 1= Prática aceitável e 4= Infração muito grave.

Todos os seguintes cenários estão relacionados com uma empresa, cujo seu volume de negócios é de um milhão de euros.

Cenário 1

Estava programada a pintura da sede da empresa para o ano de 2018, mas para a divulgação de resultados era mais conveniente esta ser evidenciada nas demonstrações financeiras do ano de 2017. Deste modo, o gestor decidiu pintar o edifício em 2017, sendo o valor da pintura de 150.000 €.*

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

Cenário 2

O gestor deu a indicação ao contabilista para adiar o registo contabilístico de todas as despesas, tais como viagens, publicidade e de manutenção, para o período seguinte, para ser capaz de antigir os objetivos esperados. A quantia estimada para esses gastos é 150.000€. Neste caso, o reconhecimento das despesas de fevereiro e março foi adiado para o mês de abril, para que fossem atingidos os objetivos do primeiro trimestre. A realização das despesas de novembro e dezembro foi também adiada para o exercício seguinte, com vista ao cumprimento do objetivo anual. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

Cenário 3

A 15 de dezembro de 2018, um empregado solicitou material de escritório no valor de 10.000€, sendo que este material foi entregue a 29 de dezembro do mesmo ano. Este pedido foi um erro, já que o diretor tinha indicado que não podiam incorrer em custos que não fossem estritamente necessários antes do final do ano, e estes materiais não eram necessários. A política contabilística da empresa indica que o valor do material de escritório não utilizado nesse ano, deve o custo ser diferido para o ano seguinte. Para corrigir o erro, o diretor solicitou ao departamento de contabilidade que a fatura apenas fosse contabilizada em fevereiro de 2019. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

Cenário 4

Em setembro, o gestor apercebeu-se de que seria necessário melhorar o desempenho durante o quarto trimestre, com vista a atingir as metas definidas. Para atingir essa melhoria delineou diversas medidas, tais como, a implementação de um programa de vendas como forma de incentivo às vendas que, numa situação normal, só iriam ocorrer no exercício seguinte, oferecendo um prazo de pagamento de até a 120 dias. Outra medida foi a realização de um pedido de horas extra ao departamento de produção, para que conseguissem fazer face às encomendas que surgissem até ao final do ano. Por fim, realizaram-se algumas operações extraordinárias (exemplo, venda, aluguer) em ativos subutilizados, o que produziu um ganho de 40.000 €. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

Cenário 5

No início de dezembro de 2017, o gestor percebeu que iria exceder os objetivos quanto ao resultado. Deste modo, ordenou ao departamento de contabilidade que uma série de despesas no valor de 60.000€, correspondentes a uma feira que apenas se realizaria em 2018 (hotel e encargos diversos) seriam pagas antecipadamente e contabilizadas como custos de 2017, para baixar o resultado deste ano. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

Cenário 6

Ao longo do ano 2018, registaram-se perdas em mercadorias na ordem dos 90%. No entanto, um cliente manifestou interesse em adquirir 30% dessas mercadorias em 2019. Aquando desta manifestação de interesse por parte do cliente, o gestor ordenou ao departamento de contabilidade que procedesse à reversão da perda anteriormente registada, pois, segundo ele, já não se justificava o que motivou o reconhecimento dessa perda. O gestor tomou esta posição com vista a melhorar os resultados para poder desenvolver um produto que poderia ter de adiar devido a restrições orçamentais, e também obter os resultados esperados. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

Cenário 7

Em novembro de 2018, a empresa estava a tentar cumprir os objetivos anuais. O gestor da empresa chamou um sócio de uma consultora que lhe estava a prestar serviços e pediu-lhe para não enviar uma fatura no valor de 30.000€ até ao início do ano seguinte para não prejudicar os objetivos anuais. O sócio da consultora concordou. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

Cenário 8

Em novembro de 2018, a empresa estava a tentar cumprir os objetivos anuais. O gestor da empresa chamou um sócio de uma consultora que lhe estava a prestar serviços e pediu-lhe para não enviar uma fatura no valor de 3.000€ até ao início do ano seguinte para não prejudicar os objetivos anuais. O sócio da consultora concordou. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

Parte III

1= Discordo completamente e 4= Concordo completamente

1

Uma pessoa deve garantir que as suas ações nunca prejudiquem intencionalmente outra pessoa. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

2

Colocar alguém em risco não deve ser tolerado, independentemente de quão pequenos os riscos possam ser. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

3

A possibilidade de causar qualquer tipo de dano a terceiros é sempre errado, independentemente dos benefícios que possam ser obtidos. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

4

Nunca se deve prejudicar psicológica ou fisicamente outra pessoa. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

5

Não se deve executar uma ação que pode, de uma forma qualquer, ameaçar a dignidade e bem-estar de outro indivíduo. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

6

Se uma ação puder prejudicar alguém inocente, então ela não deve ser feita. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

7

Tomar uma decisão sobre uma ação fazendo um balanceamento das consequências positivas e negativas, é um ato imoral. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

8

A dignidade e o bem-estar das pessoas devem ser a preocupação mais importante em qualquer sociedade. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

9

Nunca é necessário sacrificar o bem-estar de outros. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

10

As ações morais são aquelas que mais se aproximam das ideias da ação mais “perfeita”. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

11

Não há princípios éticos que sejam tão importantes ao ponto que tenham de fazer parte de qualquer Código de Ética. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

12

O que é ético varia consoante a sociedade ou situações em si. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

13

Os padrões morais devem ser vistos como individualistas. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

14

Diferentes tipos de moralidade não devem ser comparados como “o que está correto”. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

15

Questões sobre o que é ético para todos nunca pode ser resolvido, pois o que é imoral ou moral depende do indivíduo. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

16

Os padrões morais são simplesmente regras pessoais que indicam como uma pessoa deve comportar-se e não devem ser aplicados para fazer julgamentos de outros indivíduos. *

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4

17

As considerações éticas nas relações interpessoais são tao complexas que cada pessoa deveria poder formular os seus próprios códigos individuais. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

18

Regular rigidamente uma posição ética que previna alguns tipos de ações pode ser um entrave à melhoria das relações humanas. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

19

Não pode ser formulada qualquer regra relativa à mentira; se uma mentira é admissível ou não depende totalmente da situação. *

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

20

Se uma mentira é considerada moral ou imoral, depende das circunstâncias de cada situação.

*

- ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ 4